

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALEXSANDRO PIETRO CARDOSO

**O ORÇAMENTO COMO SUPORTE A TOMADA DE DECISÃO:
Análise da importância da estrutura e da forma de
acompanhamento para obtenção de melhores resultados**

BELO HORIZONTE

2012

ALEXSANDRO PIETRO CARDOSO

**O ORÇAMENTO COMO SUPORTE A TOMADA DE DECISÃO:
Análise da importância da estrutura e da forma de
acompanhamento para obtenção de melhores resultados**

Projeto de Pesquisa apresentado ao Departamento de Ciência Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Auditoria Externa.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientadora: Márcia Athayde Matias

BELO HORIZONTE

2012

RESUMO

Com um mercado cada vez mais competitivo as empresas precisam programar ferramentas eficazes que possuem a capacidade de fornecer dados para a tomada de decisões e um destes instrumentos é o orçamento gerencial. Nesse sentido, este trabalho teve o objetivo de entender a utilização do Orçamento Gerencial para fins de tomada de decisão a partir de um estudo realizado em uma indústria de médio porte do setor eletroeletrônico, situada em Contagem – MG. Na primeira parte deste trabalho foi apresentada a revisão teórica de temas como a controladoria, ferramentas destinadas à gestão e principalmente o orçamento gerencial. Como procedimentos metodológicos destacaram-se a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso, seguido da aplicação de questionário, que possibilitou a vinculação das informações obtidas com o questionário aos conceitos extraídos do referencial teórico. Na sequência deste trabalho foram apresentadas as respostas obtidas a partir da aplicação do questionário, e através da análise destas respostas percebeu-se que 86% dos respondentes entendem que o orçamento auxilia na tomada de decisão. Entre outras percepções, destaca-se que o orçamento permite a transformação de metas estratégicas da empresa em números, refletindo tanto os resultados do ano anterior quanto à expectativa de crescimento da empresa. Como fatores que dificultam o acompanhamento orçamentário foram identificados a falta de tempo hábil para acompanhar, a falta de treinamento e a falta de ferramentas específicas para o acompanhamento. Conclui-se que este trabalho foi de significativa contribuição para a empresa estudada, uma vez que, foi possível identificar os pontos fracos sugerindo alternativas para gerenciá-los na empresa.

Palavras Chaves: Planejamento Estratégico. Orçamento. Controladoria.

LISTA DE QUADROS

Quadro nº1	Áreas Estruturais da Controladoria	17
Quadro nº2	Funções da controladoria na implantação de sistemas.....	18
Quadro nº3	Principais características que um bom conjunto de relatórios deve possuir.....	23
Quadro nº4	Conceitos de Orçamento.....	25
Quadro nº5	Processo de Planejamento e Controle Orçamentário	35

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico nº1	Durante a construção do orçamento quais as principais dificuldades encontradas?	41
Gráfico nº2	Como você entende a utilidade do orçamento?	41
Gráfico nº3	Com que periodicidade são definidas as metas para o orçamento?	42
Gráfico nº4	Em que se baseiam as definições das metas do orçamento?	43
Gráfico nº5	Mensalmente a empresa compara os valores orçados com os valores realizados no acompanhamento orçamentário. De que forma esta comparação é feita?	44
Gráfico nº6	De que forma os valores orçados são acompanhados?	44
Gráfico nº7	Durante o acompanhamento orçamentário quais as principais dificuldades encontradas?.....	45
Gráfico nº8	Em relação as variações mensais detectadas entre os valores orçados e os valores realizados, qual ou quais providências a empresa adota?	46
Gráfico nº9	O orçamento pode ser interpretado como qual tipo de ferramenta?	47
Gráfico nº10	No seu entendimento o orçamento auxilia a tomada de decisão?	48
Gráfico nº11	No seu entendimento quais pontos positivos o orçamento pode oferecer?.....	48
Gráfico nº12	Com que nível de frequência você utiliza as informações constantes no orçamento para a tomada de decisão?.....	48

LISTA DE ANEXOS

ANEXO I	Carta Modelo.....	53
ANEXO II	Questionário.....	53

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
1.1. Contextualização	8
1.2. Problema de pesquisa	9
1.3. Objetivos de pesquisa	9
1.4. Justificativa.....	10
1.5. Objeto de estudo	11
1.6. Estrutura da Pesquisa.....	12
2. REVISÃO TEÓRICA	13
2.1 Considerações sobre a Controladoria	13
2.1.1 Conceitos	13
2.1.2 Missão da Controladoria.....	15
2.1.3 Estrutura da Controladoria dentro da Organização	17
2.2 As ferramentas destinadas a gestão	21
2.3 Orçamento	25
2.3.1 Objetivos do orçamento.....	27
2.3.2 Orçamento como ferramenta para a gestão	30
2.3.3 Etapas da elaboração do orçamento empresarial.....	32
2.3.4 Controle Orçamentário	34
3. METODOLOGIA.....	38
3.1 Tipo de Pesquisa.....	38
3.2. Delineamento da pesquisa	39
3.3.1 Apresentação do instrumento de coleta de dados: o questionário	39
4. ANÁLISE EMPÍRICA	40
4.1 Análise e Interpretação dos Resultados	40
5. CONCLUSÃO	49
6. REFERÊNCIAS	51
7. ANEXOS	53

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

Atualmente as empresas passam por grandes transformações que trouxeram, dentre outros fatores, maior competitividade e exigências por parte dos clientes.

Dentre as transformações ocorridas no mercado, é possível destacar mudanças na gestão econômico-financeira, pois esta, de acordo com Gitman (1997), é o coração de toda e qualquer empresa, determinando recursos para investimento, realizando análises e formulando estratégias para rentabilizar a empresa.

Diante dessa realidade, as empresas necessitam implantar ferramentas capazes de fornecer informações de maneira eficiente para a tomada de decisões. Dentre os vários instrumentos de controle gerencial o orçamento, que é um instrumento de extrema importância para as empresas que visam o planejamento e controle no curto prazo, será o foco deste trabalho.

Para Atkinson et al (2000, p. 465) o orçamento nas empresas reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo.

Para Kaplan e Norton (1997) o orçamento implementado de forma correta é um importante instrumento para a tomada de decisão, além de ser um fator decisivo para se atingir as metas estabelecidas no planejamento estratégico da empresa. O orçamento fornece o mecanismo para assegurar a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa.

O orçamento pode ser entendido como um instrumento capaz de reunir os mais diversos recursos utilizados pelos vários setores com compõem uma empresa, cujo o objetivo principal é a de acompanhar e controlar resultados, por meio de comparações com períodos históricos e sempre com a visão no rumo que a empresa pretende seguir, ou seja, com foco no cumprimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico da empresa.

1.2. Problema de pesquisa

A correta elaboração e análise do Orçamento é fundamental para a melhor gestão financeira das empresas, pois auxiliam em tomadas de decisões que serão fundamentais para o seu desenvolvimento.

Diante do contexto apresentado, pretende-se desenvolver um trabalho que permita responder ao seguinte problema: A concepção do Orçamento em seus aspectos de estrutura e acompanhamento favorece a tomada de decisão?

1.3. Objetivos de pesquisa

1.3.1. Objetivo geral

A pesquisa tem por objetivo entender a utilização do Orçamento Gerencial para fins de tomada de decisão a partir do estudo realizado em uma indústria de médio porte do setor eletroeletrônico, situada em Contagem – MG.

1.3.2. Objetivos específicos

- Analisar a estrutura atual do orçamento da empresa;

- Levantar o percurso para a elaboração do Orçamento Gerencial para entender seu fluxo de informações desde a origem até a tomada de decisão;

- Verificar se as informações geradas por este instrumento são disseminadas para os responsáveis pelos diversos setores da empresa e se são compreendidas e seguidas por estes gestores;

1.4. Justificativa

Atualmente as organizações de qualquer setor da economia estão inseridas em um contexto marcado pela intensa competição, onde a eficácia da gestão e da tomada de decisão é fator fundamental para a sua sobrevivência.

O setor industrial no Brasil é alvo de intensos debates, devido a seu potencial econômico e capacidade para a geração de empregos. Por outro lado inúmeras são as carências e desafios a serem superados para que de fato o setor desenvolva-se adequadamente.

Uma das questões debatidas na atualidade refere-se à utilização de ferramentas gerenciais para auxiliar no processo de tomada de decisão e na análise do desempenho econômico e financeiro.

Em um mundo globalizado onde as decisões precisam ser tomadas com a maior rapidez possível, a utilização de métodos de custeio na alocação dos custos e na análise dos resultados da empresa, se faz útil para que ela se torne competitiva e tenha capacidade de maximizar o seu lucro através das melhores escolhas para a produção (VEIGA, 2003, p. 04).

Atualmente há a disposição dos gestores financeiros uma série de ferramentas de controle gerencial que permitem aumentar a eficácia das tomadas de decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos da empresa, contribuindo para a continuidade do negócio. Contudo é preciso que o gestor tenha em mãos um instrumento que lhe forneça o maior número de dados, com detalhamentos precisos e que de posse destes possa de fato tomar uma decisão que contribua para o desenvolvimento da empresa onde atua, assim como do setor onde a mesma está inserida.

Dessa forma, o presente trabalho se justifica por ser de fundamental importância que empresas inseridas neste setor utilizem instrumentos que possibilitem aos seus gestores uma visão mais detalhada de seu desenvolvimento para que seja possível tomar decisões que permitam obter um crescimento continuado, podendo se utilizar desta pesquisa contadores gerenciais e gestores interessados em discutir o assunto e ou aproveitar a experiência vivida por uma empresa industrial em seu próprio dia a dia.

1.5. Objeto de estudo

Com base nas considerações anteriores, o presente estudo está delimitado a descrever e compreender a utilização do orçamento para fins de tomada de decisão a partir do estudo a ser realizado em uma empresa de médio porte do ramo industrial do setor eletroeletrônico localizada no estado de Minas Gerais.

1.6. Estrutura da Pesquisa

Este estudo está dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo deste estudo apresenta-se uma breve introdução, abordando a função e a importância do orçamento em uma organização. Abordam-se também a problemática, os objetivos gerais e específicos, a justificativa, a importância deste estudo para a organização, para o pesquisador e para a ciência.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico, onde foi pesquisada a bibliografia brasileira sobre tema, expondo suas visões, definições e importância para a tomada de decisão.

O terceiro capítulo, por sua vez, apresenta a metodologia de estudo aplicada a este trabalho, enquanto o quarto capítulo apresenta o resultado da análise empírica realizada e no quinto e último capítulo são apresentadas as considerações finais.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 Considerações sobre a Controladoria

2.1.1 Conceitos

Na visão de Mosimann, (1999, p.88), “a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”. O autor ainda afirma que:

A controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: o primeiro é de que a controladoria pode ser vista como um órgão administrativo e sua função, missão e princípios seriam definidos pelo modelo de gestão adotado. O segundo enfoque é de que a controladoria poderia ser vista como uma área de conhecimento que possui métodos e conceitos vindos de outras áreas da ciência (MOSSIMAN, 1999, p.88).

No entendimento de Peléias citado por Padoveze (2002, p.13) “a Controladoria pode ser definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”.

Ainda segundo Peléias citado por Padoveze (2002), a controladoria é o setor da empresa encarregado à apresentar sugestões inerentes as atividades desempenhadas na organização, visando melhorar seu processo de gestão.

Segundo Padoveze (2003, p.33), “Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica da empresa”.

Ainda no entendimento do mesmo autor:

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 de Controladoria (PADOVEZE, 2003, p. 34).

Oliveira (2004, p.13) entende a Controladoria como: “departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas”.

Oliveira (2004) destaca que um departamento eficiente e eficaz de Controladoria deve estar capacitado, inicialmente para organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões manterem permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos e exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Na opinião de Catelli (2001, p.344):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento, responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Ainda segundo Catelli (2001, p.344):

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelos de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de e gestão, quando requerido, a tomarem decisões satisfatórias.

Destaca-se ainda que na visão de Padoveze (2003, p. 36), a Controladoria pode ser definida então como:

A unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Considerando que a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente,

futuro -, e, como ciência social, exige a comunicação de informação, no caso, econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

Verifica-se então que de forma geral, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia (MOSIMANN, 1999).

A Controladoria é, portanto, o setor responsável por dar forma ao orçamento empresarial através da unificação das informações fornecidas pelos vários setores da empresa, também cabe a Controladoria o gerenciamento da gestão econômica da empresa.

2.1.2 Missão da Controladoria

Na visão de Mosimann (1999, p.90) “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

De acordo com Moscovice e Simkin citado por Mosimann (1999, p.90) “a Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização”.

Segundo Peléias citado por Padoveze (2003, p.31), “a missão da Controladoria é dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos”.

Para Catelli (2001, p.346):

A gestão das atividades empresariais é conduzida sob uma perspectiva sistêmica, visto que a maximização isolada dos resultados das partes não conduz necessariamente à otimização do todo. Cabe, então, à Controladoria, por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão muito especial: Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização.

Destaca-se ainda na visão de Mosimann (1999), que uma das maiores finalidades da Controladoria é proporcionar informações que sejam adequadas para o processo de tomada de decisão. Dessa forma a Controladoria colabora com os gestores para que o processo administrativo se torne mais eficaz, ainda de acordo com o autor a missão da Controladoria é manter os gestores sempre bem informados. “Controlar, informar, influenciar, para assegurar a eficácia empresarial, nunca é uma posição passiva, mas ativa, sabendo da responsabilidade que tem a Controladoria de fazer acontecer o planejado”. (PADOVEZE, 2003, p.33)

Finalmente destaca-se que a Controladoria, segundo Padoveze (2003, p.37) tem como missão:

Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenhos dos gestores das áreas de responsabilidade.

Para Oliveira (2004, p.17), as principais atribuições da Controladoria são:

- Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- Medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
- Prover proteção para os ativos da empresa;
- Analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- Sugerir melhorias para a redução de custos;
- Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Outras funções da controladoria são também destacadas por Mosimann (1999), tais como a função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração.

Importante considerar que tal função envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, observando também as influências externas e a preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências.

2.1.3 Estrutura da Controladoria dentro da Organização

De acordo com Padoveze (2003, p.36) “a Controladoria basicamente é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial da empresa e sua função é assegurar o resultado da companhia”.

Ainda, de acordo com o autor, ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento, não pode furtar ainda das suas funções de execução das tarefas regulamentares e, além das funções gerenciais, deve assumir as funções regulatórias, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal. Sua estruturação deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão.

Segundo Padoveze (2003, p.37), é possível, estruturar a Controladoria em duas grandes áreas, conforme Quadro 1 a baixo:

ÁREA	CARACTERÍSTICAS
Área contábil e fiscal	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários etc.
Área de planejamento e controle	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade. Dentro da Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo que denominamos de acompanhamento do negócio. ▪ Responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos etc. ▪ Utiliza sistemas de informações de apoio às operações; ▪ Possibilita ao <i>controller</i> sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico.

Quadro 1: Áreas Estruturais da Controladoria

Fonte: Padoveze (2003, p. 36).

A análise do QUADRO 1 acima demonstra que a controladoria atua no planejamento e controle das áreas financeiras, contábeis e fiscais de uma empresa, fornecendo informações e realizando planejamentos estratégicos e operacionais que serão fundamentais para o processo de tomada de decisão e para o desenvolvimento da empresa.

Observa-se ainda que a área de planejamento e controle é a responsável pela concepção, orientação, operacionalização e acompanhamento mensal do orçamento empresarial, desta forma realizando uma importante interface com as demais áreas da empresa.

Dentre os diversos sistemas e avaliando os conceitos de controladoria, o autor destaca que em linhas gerais a controladoria pode desenvolver e implantar sistemas de acordo com o Quadro 2 a seguir.

SISTEMAS	FUNÇÃO
INFORMAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
MOTIVAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
COORDENAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
AVALIAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
SISTEMAS	FUNÇÃO
PLANEJAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
ACOMPANHAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

Quadro 2: Funções da controladoria na implantação de sistemas
 Fonte: Mosimann (1999, p. 90).

Segundo Kanitz citado por Mosimann (1999), a maior função de um departamento de controladoria é proporcionar a direção e a implantação de diferentes sistemas de gestão.

Além das funções de implantação e controle de diferentes sistemas, Heckert e Willson citado por Mosimann (1999), estabelecem como funções da Controladoria a função de planejamento e controle.

O autor destaca que com relação à função planejamento cabe à controladoria estabelecer e manter um plano operacional integrado e este deve ser por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, “compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos” (MOSIMANN, 1999, p. 91).

Já com relação à função de controle, a controladoria deve propor “desenvolvimento, o teste e a revisão dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões” (MOSIMANN, 1999, p.91).

Para Oliveira (2004, p.17), as principais atribuições da Controladoria são:

- Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- Medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
- Prover proteção para os ativos da empresa;
- Analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- Sugerir melhorias para a redução de custos;
- Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Há também a função contábil, que de acordo com Mosimann (1999, p. 92):

(...) inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos como um todo, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis, com o respectivo controle interno.

Destaca-se ainda que no contexto da administração financeira:

A Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos. É ela que fornece os dados e as informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa. (OLIVEIRA, 2004, p.16)

Outras funções da controladoria são também destacadas por Mosimann (1999), tais como a função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração.

Importante considerar que tal função envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, observando também as influências externas e a preparação e apresentação de relatórios a

terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências.

2.2 As ferramentas destinadas a gestão

Os instrumentos de trabalho da controladoria são suas ferramentas de controle. A utilização das ferramentas de gestão financeira e contábil, atualmente, é de grande relevância para qualquer empresa, independente de seu porte ou setor de atuação na economia, pois, vão fornecer uma visão detalhada da situação da empresa o que contribuirá para que os executivos tomem decisões importantes para o seu desenvolvimento.

Na visão de Matarazzo (2003, p.11):

O objetivo da Administração Financeira é maximizar o patrimônio dos acionistas. A função do administrador financeiro é orientar as decisões de investimentos e financiamentos a serem tomadas pelos *dirigentes* da empresa. O papel do contador é fornecer as demonstrações financeiras para os *acionistas, administradores financeiros e dirigentes*.

Ainda segundo Matarazzo (2003, p.11):

A Análise financeira de balanços propicia as avaliações do *patrimônio* da empresa e das *decisões* tomadas, tanto em relação ao passado – retratado nas demonstrações financeiras – como em relação ao futuro – espelhado no orçamento financeiro. A análise financeira de balanços é uma ferramenta poderosa à disposição das pessoas físicas e jurídicas relacionadas à empresa, como acionistas, dirigentes, bancos, fornecedores, clientes e outros.

Os relatórios gerenciais são desenvolvidos para atender as necessidades dos gestores da organização. Serve como instrumento de análise de desempenho e de monitoramento dos resultados auferidos, proporciona segurança nas operações presentes e futuras, contém informações relevantes e coerentes, sendo

providenciados de uma forma que possa ajudar a administração a identificar, priorizar e a resolver problemas detectados.

Segundo Perez Junior et al (2003, p. 303)

A Controladoria precisa emitir como produto final de suas atividades, para os diversos níveis de executivos da empresa, um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e dos diversos departamentos.

Ainda segundo Perez Junior (2003) as informações geradas pelo sistema devem:

- Ser contidas num sistema de relatórios periódicos definidos;
- Ser estratificadas para cada nível de cargo com poderes de decisão;
- Ter a profundidade de detalhe que cada um desses níveis requer;
- Ser oportunas, antecipando-se ao momento em que as decisões devem ser tomadas;
- Ser econômicas, isto é, não ter um custo de apuração superior às eventuais perdas que sua falta possa acarretar.

A principal preocupação na elaboração de um relatório é torná-lo compreensível por todos os executivos da organização como base para qualquer ação corretiva a ser decidida e não compreendido apenas pelas pessoas especializadas em finanças e contabilidade. Para Ludícibus (1998, p.22):

Todo o trabalho e esforço desenvolvidos pela contabilidade gerencial, precisam ter sua cúpula em relatórios para os vários níveis de gerencia. Sistemas contábeis sofisticados, análises contábeis financeiras realizadas com alto descortínio, apropriações de custo elaboradas com técnica e perfeição, todos perdem seu efeito se não forem consubstanciados em relatórios que tenham aceitação por partes dos gerentes, nos mais variados escalões.

Para Ludícibus (1998) o *controller* precisa ter claramente definido quais os relatórios que serão elaborados e quando o serão, verificar com os gestores de todos os departamentos quais as informações que eles necessitam para realizar suas funções

providenciando a coleta, o registro, o tratamento e a apresentação dessas informações em forma de relatório.

Nakagawa (1993) destaca que o *controller* é o responsável pelas informações geradas e pela apresentação dessas informações em forma de relatórios à administração geral da empresa. Desse modo é preciso que as informações sejam claras, objetivas e que possam ser compreendidas por todos os executivos, visando facilitar o processo de tomada de decisão e desenvolvimento.

Ainda segundo Nakagawa (1993) o controller deverá traçar um programa de trabalho que melhor atenda o interesse da empresa fornecendo a cúpula administrativa informações de caráter econômico-financeiro sobre as operações da empresa. Alertar os gestores em tempo hábil sobre os desvios anormais ocorridos nos departamentos, desvios estes que podem influenciar no resultado financeiro, manter-se sempre informado sobre os acontecimentos externos como, a situação econômico-financeiro do país, sobre as tendências e sobre as atividades dos concorrentes da empresa que ele trabalha, mantendo sempre contato pessoal com todos os departamentos da empresa para esclarecer os fatos relatados.

Um bom relatório para atender os diversos gestores precisa ser simples e claro, de forma que qualquer gestor saiba identificar o que foi expresso. Além de ser um relatório atual e relevante, deve possuir rigor e independência para tomada de decisões.

Com base no QUADRO 3 a seguir verifica-se que um relatório gerencial para ser eficaz deve ser imparcial, apresentando a realidade dos fatos ocorridos na empresa de forma clara e objetiva.

Utilidade	Os relatórios devem ser instrumentos auxiliares das decisões e acioná-las.
Rigor e independência	Os relatórios devem conter uma apresentação imparcial de todos os fatos relevantes de uma situação, com um significado definido para as pessoas a quem são endereçados.
Consistência	Os relatórios devem ser consistentes e neles devem ser apresentados fatos em base comparativa, como dados de períodos anteriores, valores do mês, valores acumulados do exercício, valores orçados, variações de orçamento.
Clareza	Os relatórios devem apresentar-se de percepção rápida, para as pessoas a quem são endereçadas.
Concisão	Os relatórios devem ter a maior concisão possível, consistente com a apresentação de uma visão rigorosa e independente dos fatos.
Oportunidade	Os relatórios devem ser preparados cobrindo períodos definidos e ser produzidos com rapidez suficiente para habilitar a execução de ações corretivas em tempo hábil. A este respeito, é válido o conceito de que aproximações razoáveis da verdade dos fatos, desde que identificadas como tal, informadas em tempo hábil, são mais valiosas do que dados meticulosos apresentados tardiamente para efeito de tomada de decisões.
Economia	Os relatórios devem conter somente informações relevantes, em regime de exceção, e informações cujo custo de apuração seja razoável em face de seu valor.
Objetividade	Os relatórios devem enquadrar-se na estrutura orgânica, isto é, devem ser endereçadas às pessoas certas contendo apenas os tipos de informação em que elas estão interessadas, sobre os fatos pelos quais são responsáveis.

Quadro 3: Principais características que um bom conjunto de relatórios deve possuir

Fonte: Perez Junior (2003, p. 305)

Segundo Floriani (2002, p. 13) a controladoria deve:

Emitir um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores referente as atividades da organização e departamentos, a serem disponibilizados aos executivos da empresa. Esse conjunto de relatórios deverá ser preparado de forma adequada ao porte da empresa, suas atividades operacionais e graus de necessidades, para os diversos níveis de executivos da empresa.

Nesse contexto o orçamento se destaca como uma das mais importantes ferramentas de controle contábil financeiro das operações, possuindo como características a facilidade de controle e análise.

A não utilização de ferramentas gerenciais para a tomada de decisões financeiras dentro de uma empresa pode causar sérios prejuízos e estes podem contribuir para o fracasso de uma empresa no mercado.

2.3 Orçamento

Para Lunkes (2003, p.35), “O orçamento tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada fiscus e utilizada pelos antigos romanos para coletas dos impostos. Mais tarde a palavra foi utilizada denominar as bolsas da tesouraria e também os funcionários que as usavam”.

Tendo origem na administração pública, sendo utilizado primeiramente como instrumento para limitar ou restringir despesas, através dos anos o orçamento tornou-se importante instrumento de gestão, constituindo-se elemento chave de planejamento e controle nas atividades e operações empresariais. Segundo Padoveze (2009, p.501), “Uma definição que pode ser dada é que o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação de um plano”.

Ainda segundo Padoveze (2009, p.501) o orçamento envolve todos os setores da empresa, é uma ferramenta de controle de todo o processo operacional da empresa.

Já Anthony et al. (2006, p. 461) define orçamento como sendo um instrumento para planejamento e controle no curto prazo de fundamental importância para as empresas, este orçamento geralmente cobre um ano e inclui as despesas e receitas previstas.

Para Garrison et al. (2007, p. 314) “Um orçamento é um plano detalhado de aquisição e uso de recursos financeiros e de outros tipos durante outros tipos determinado. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos normais”.

Ainda segundo Garrison et al. (2007, p. 314) é no orçamento que onde são fixadas metas específicas para os diversos setores da empresa com por exemplo o setores de vendas e de produção.

O sistema orçamentário pode ser definido como:

Um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expresso em resultados financeiros, permite a administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que estes resultados sejam alcançados e possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos. (MOREIRA, 1989, p. 15).

Desta forma podemos observar que a função do planejamento orçamentário não se limita apenas aos objetivos departamentais ou divisionais, mas, principalmente, na coordenação da várias atividades de uma organização para que seus objetivos sejam alcançados.

Existem diversos conceitos para a definição de orçamento, Lunkes (2007, p. 27-28) destaca o quadro a baixo:

Autor	Ano	Conceito
Catelli	1972	o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.
Welsch	1973	define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido.
Tung	1994	assevera que o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano.
Boisvert	1999	aduz que o orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e dos planos. Ele é composto por dados financeiros e não financeiros; os últimos são expressos em função da unidade
Brookson	2000	vê o orçamento como uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que está por vir, normalmente de um ano.

Quadro 4: Conceitos de Orçamento

Fonte: Adaptado de Manual do Orçamento, R. Lunkes (2007).

De forma geral o orçamento pode ser entendido como um instrumentos capaz de fortalecer o planejamento e o controle de uma organização.

2.3.1 Objetivos do orçamento

O orçamento envolve, de acordo com Warren et al.- (1999, p. 179):

(1) o estabelecimento de metas específicas, (2) a execução de planos para atingir suas metas e (3) a comparação periódica dos resultados efetivos com as metas. Essas metas abrangem todas as metas da empresa, incluindo as metas específicas para cada unidade operacional. Estabelecer metas específicas para futuras operações faz parte da função administrativa de *planejamento*, enquanto as ações executadas para atingi-las faz parte da função administrativa de *direção*. Comparar, periodicamente, os resultados reais com as metas e tomar medidas apropriadas faz parte da função de *controle*.

Enquanto o planejamento estratégico tem como características de elaboração a montagem de planos de caráter genérico e pouco quantitativos, o orçamento é detalhista. Se esta ferramenta estabelecer uma relação como o planejamento estratégico da empresa, será possível verificar a viabilidade destes planos, principalmente sobre os aspectos financeiros do negócio.

Para Padoveze (2009, p.502), o orçamento reuni vários objetivos da empresa, com o intuito de buscar melhores controles e resultados, isto significa que o orçamento não serve apenas para prever os acontecimentos do próximo período. É fundamental estabelecer e coordenar objetivos gerando sinergia em busca do cumprimento das metas estabelecidas.

Ainda de acordo com Padoveze (2009, p. 502), exemplos de propósitos gerais que devem estar contidos no plano orçamentário podem ser:

- Orçamento como sistema de autorização: o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, minimizando o processo de controle;

- Um meio para projeções e planejamento: o conjunto das peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e planejamento, permitindo, inclusive, estudos para períodos posteriores;
- Um canal de comunicação e coordenação: incorporando os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias, é instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;
- Um instrumento de motivação: dentro da linha de que o orçamento é um sistema de autorização, ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais;
- Um instrumento de avaliação e controle: considerando também os aspectos de motivação e de autorização, é lógica a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;
- Uma fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta fundamental para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

Para Oliveira, Perez Jr., e Silva (2002, p. 123) os objetivos principais do orçamento se resumem em projetar de forma integrada e estruturada o resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento e controlar o desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).

O orçamento também é um instrumento de comunicação de metas para toda a organização. Welsch (1996, p.36) acrescenta que, em sentido amplo, a comunicação é realizada através de símbolos, mensagens e sutilezas de compreensão possibilitadas pelo trabalho de dois ou mais indivíduos. Na medida em que a empresa define o perfil de gastos de cada unidade, ela evidencia o tipo de prioridade que a mesma dará aos seus objetivos.

Na mesma linha, Padoveze (2009) propõe que devem ser ouvidos todos aqueles envolvidos no processo orçamentário, para que assim, este envolvimento permita uma gestão participativa, permitindo o comprometimento de todos os gestores dos setores específicos. Somente assim será possível analisar o desempenho individual de cada gestor.

Padoveze (2009, p. 503), destaca alguns princípios gerais para a estruturação do plano orçamentário:

- Orientação para objetivos: o orçamento deve direcionar-se para que os objetivos da empresa e dos setores específicos sejam atingidos eficiente e eficazmente.
- Envolvimento dos gestores: todos os gestores responsáveis por um orçamento específico devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle, para obtermos o seu comprometimento.
- Comunicação integral: compatibilização entre os sistemas de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional.
- Expectativas realísticas: para que o sistema seja motivador, deve apresentar objetivos gerais e específicos que sejam desafiadores, dentro da melhor visão da empresa, mas passíveis de ser cumpridos.
- Aplicação flexível: o sistema orçamentário não é um instrumento de dominação. O valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e planos.
- Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho etc.

As empresas são planejadas por estruturas organizacionais. Estas estruturas precisam trabalhar de forma independente para atingirem os objetivos da organização como um todo, sendo fundamento o papel de coordenação neste processo.

Na medida em que orçamento modela as diferentes áreas da organização, torna-se possível avaliar e sincronizar as ações individuais para fazer com que cada sub-unidade trabalhe, de forma integrada, na consecução dos objetivos comuns (WELSCH, 1996).

O orçamento da organização deve ter uma integração clara com a elaboração do planejamento estratégico. Na medida em que esta integração ocorre, as alocações de gastos de caráter tático são feitas, considerando a direção em que a empresa deseja caminhar. Apesar da importância desta integração, segundo Kaplan e Norton (2001, p. 288), pesquisas apontam que muitas empresas constroem seus orçamentos em descompasso com o planejamento estratégico. Kaplan e Norton (2001, p. 288), dizem que a separação desta atividade faz com que o foco de controle das organizações se concentrem na consecução de metas de curto prazo.

2.3.2 Orçamento como ferramenta para a gestão

O orçamento empresarial para a gestão de uma empresa permite a compatibilidade entre valores projetados e realizados, sua análise e justificativa, e a indicação de ações saneadoras e corretivas, se e quando necessário.

Para Oliveira, Perez Jr., e Silva (2002, p. 136):

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerenciar, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo. Gerir é fazer as coisas acontecerem e

conduzir a organização para seus objetivos. Portanto, gestão é o ato de conduzir as empresas para a obtenção dos resultados.

Gestão é a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa. (MOSIMANN, 1999, p. 29)

Quando a empresa opera de forma harmoniosa com seus diversos setores, sabendo exatamente quanto poderá gastar e tendo a expectativa de que a meta de cada unidade de negócio deverá ser cumprida, a eficiência dessa ferramenta é reconhecida no momento em que acontecem as ocorrências causadoras de despesas, as informações chegam em tempo real facilitando a tomada de decisão.

Para Cardoso et al. (2007, p. 249) observa-se o orçamento como um instrumento para a gestão que é capaz de direcionar os objetivos da empresa, além de sinalizar o comportamento dos indicadores oferecendo mecanismos para a avaliação do desempenho desses indicadores. Observa-se ainda, que o orçamento é uma importante ferramenta elaborada pela Contabilidade Gerencial, pois, traduz o planejamento estratégico da entidade em metas sendo relevante tanto para o planejamento das ações futuras, quanto para o controle das ações correntes e pretéritas.

O orçamento é visto como um eliminador de desperdícios e inibidor de gastos desnecessários, onde os recursos passam a ser aproveitados dentro de suas reais condições de desenvolvimento das operações.

O objetivo principal de uma sistematização orçamentária é o acompanhamento até seus controles. Os gestores têm o papel de líderes e serão os responsáveis diretos pelos seus resultados. Qualquer planejamento orçamentário visa atender suas expectativas, sendo que, o mais importante nesse momento é a participação de todos aqueles que fazem parte do processo. O orçamento, como instrumento de gestão, tem o papel de minimizar os custos e otimizar os resultados, preservando a qualidade e o desempenho nos resultados operacionais e de controle.

Segundo Padoveze (2003, p. 353):

O orçamento é visto como uma peça fundamental e de grande importância para a tomada de decisão. Dessa forma, não pode-se desprezar o sentido da palavra orçar, ou seja, planejar o futuro com base em dados anteriores que proporcionam sustentação de informações precisas e confiáveis no processo organizacional, de modo que qualquer atividade venha refletir no resultado das operações.

O processo de gestão orçamentária permite a implementação de ações corretivas com tempestividade. Os desafios e responsabilidades para o gestor multiplicam-se no momento em que as informações fluem rapidamente e são favorecidos pela rapidez e a confiabilidade no processo decisório.

O sucesso da utilização do orçamento como ferramenta de gestão está relacionado à qualidade de sua elaboração.

2.3.3 Etapas da elaboração do orçamento empresarial

Anteriormente a elaboração do orçamento empresarial existe uma etapa denominada planejamento, onde são definidas as metas e o direcionamento que irão constar no orçamento.

O objetivo do planejamento é desenvolver processos, mecanismos e atitudes para tornar possível a avaliação das conseqüências futuras das decisões presentes em face aos objetivos da empresa, possibilitando assim a tomada de decisões no futuro, com mais agilidade e eficiência (PELEIAS, 2002).

Em mundo globalizado, o planejamento é uma ferramenta essencial para as empresas, pois, tem o objetivo de ordenar as atividades e coordenar recursos disponíveis com o intuito de atingir os objetivos estabelecidos. Planejar é, portanto, antecipar tomadas de decisões.

Após estabelecer o cenário econômico e as premissas básicas, a empresa dará início a elaboração de seu orçamento gerencial, que normalmente é anual, sendo assim, o orçamento gerencial é uma ferramenta de curto prazo inserida no planejamento estratégico da empresa, que por sua vez é uma ferramenta de longo prazo. Vários autores que escrevem sobre orçamento recomendam o período anual para cálculo do orçamento empresarial.

Geralmente os períodos utilizados pelas empresas são de cinco anos para o planejamento estratégico e de um ano para o orçamento gerencial, sendo a escolha de um ano baseada no exercício usado para fins de apresentação de demonstrações financeiras (WELSCH,1992).

A elaboração do orçamento empresarial tem o seu ponto de partida através das vendas estimadas. É preciso estabelecer a previsão de vendas, determinando o volume e os valores dos produtos a serem vendidos.

É a partir do orçamento de vendas que todos os demais orçamentos são elaborados, ou seja, após determinado o que será vendido, o volume e o período de realização das vendas é que será determinado os recursos necessários para o atendimento destas vendas (SANVICENTE; SANTOS, 1979).

Na sequência ao orçamento de vendas, é preciso elaborar o orçamento de produção determinando a quantidade de volumes a serem produzidos, levando-se em conta os estoques existentes.

Segundo SANVICENTE(1997), tendo sido elaborado o orçamento de vendas, a próxima tarefa é preparar a projeção o orçamento das unidade físicas necessárias de cada produto.

Após definidos o orçamento de vendas e o de produção, de modo geral, são definidos:

- o orçamento de matérias-primas;
- de mão-de-obra direta de produção;
- de custos indiretos de produção

- e o orçamento de despesas comerciais e administrativas.

Como consequência natural do processo de elaboração do orçamento gerencial, são calculados o orçamento de fluxo de caixa, a demonstração de resultado projetado e balanço patrimonial projetado.

Segundo HOJI (2001: 46):

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

As fases do orçamento empresarial, de acordo com BRAGA (1995), compreendem: orçamento empresarial, orçamento de capital ou investimento e demonstrações contábeis projetadas.

Em resumo, o plano orçamentário completo é composto pelo orçamento da situação financeira e o orçamento do fluxo de caixa, e também do orçamento da demonstração de resultados (TRACY, 2000).

O principal papel do orçamento gerencial é definição de metas e objetivos a serem seguidos. É de fundamental importância a definição de um cenário para a elaboração do orçamento, pois, as variáveis externas podem impactar significativamente os resultados obtidos no orçamento gerencial.

2.3.4 Controle Orçamentário

Para SANVICENTE (1997), o controle orçamentário é uma importante ferramenta para que os gestores possam acompanhar periodicamente o orçamento, comparando valores realizados com valores orçados, este acompanhamento permite, se necessário, a adoção de ações corretivas. O controle orçamentário pode

ser considerado como um controle fundamental quando associado com práticas rígidas de controle.

De acordo com LIMA (1980:201):

O sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa. Os dados são equacionados em um conjunto de quadros orçamentários, observando-se a estrutura organizacional da empresa.

É preciso que o controle orçamentário seja um instrumento capaz de permitir à empresa compreender o comportamento dos resultados em relação ao planejado para determinado período.

De acordo com LIMA (1980:201):

O sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa. Os dados são equacionados em um conjunto de quadros orçamentários, observando-se a estrutura organizacional da empresa.

O controle orçamentário objetiva, também, o acompanhamento do desempenho do vários setores da empresa e se preocupa com verificação da implementação dos planos e o alcance das metas, gerando assim a noção eficiência e consumo eficaz de recursos.

Nesta mesma linha de raciocínio, CATELLI (2001:253) entende que o controle orçamentário:

Exige a correção de eventuais desvios, que requerem o levantamento de alternativas de solução. Para esse propósito, é fundamental o conhecimento das razões que motivaram tais eventos, de forma analítica, a fim de se atuar efetivamente sobre suas origens.

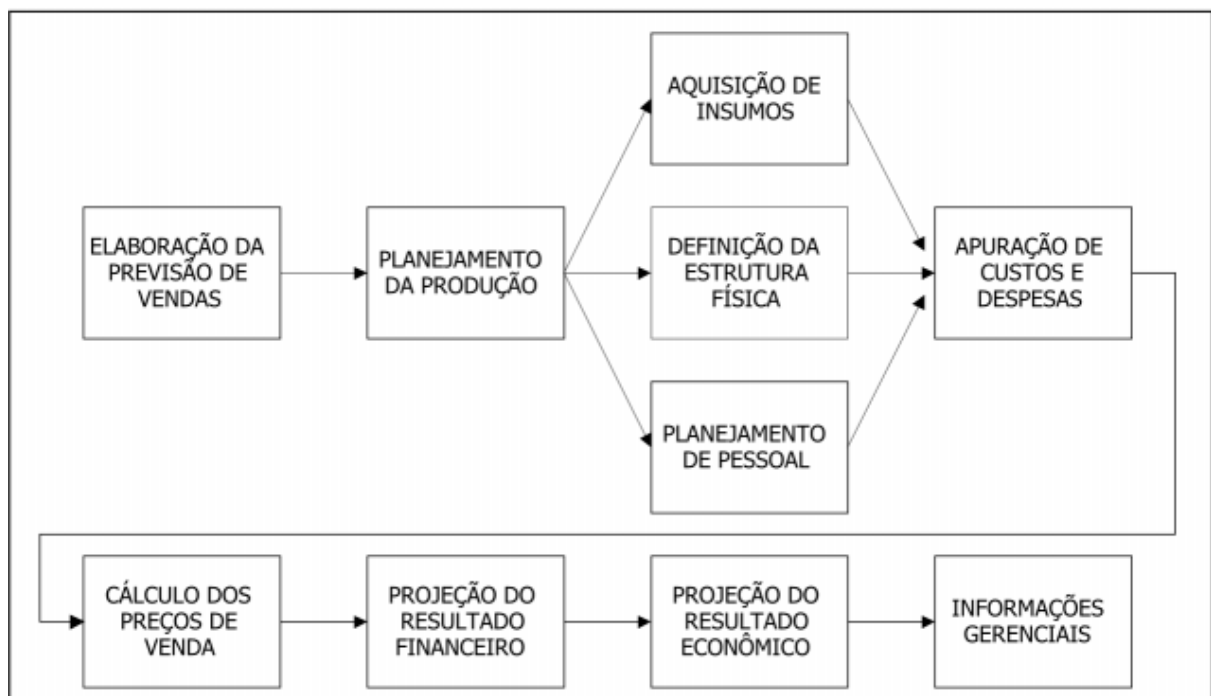
Para Anthony e Govindarajan (2001, p.141) o papel principal do controle orçamentário é garantir o alinhamento e acompanhamento de objetivos, focando os

interesses da organização. Welsch (1983, p. 35) afirma que o planejamento e controle de resultados atendem aos interesses da empresa, pois, é capaz de oferecer meios para a resolução de problemas de orientação a objetivos na organização, através da participação efetiva de todos os níveis da administração.

Segundo BRAGA (1995: 230):

O sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa. Os dados são equacionados em um conjunto de quadros orçamentários, observando-se a estrutura organizacional da empresa.

A rotina de planejamento e controle orçamentário possibilita gerenciar de forma sistêmica conjuntamente com todos os setores da organização. O quadro abaixo demonstra o planejamento e controle orçamentário, levando-se em consideração o conjunto de decisões existentes em uma organização industrial.



Quadro 5: Processo de Planejamento e Controle Orçamentário
Fonte: Adaptado de WELCH (1992).

Para Anthony e Govindarajan (2001, p.475) para se ter maior aderência às metas orçamentárias é necessário a participação do pessoal do setor orçado em sua elaboração e não somente delegadas pelos setores superiores. Através desta interação haverá maior entendimento durante as fases de revisão e aprovação.

A eficácia do planejamento estratégico, segundo Oliveira apud Frezatti (2007, p. 27), está relacionado diretamente ao controle e a avaliação através de instrumentos gerenciais como por exemplo o controle orçamentário.

Segundo BRAGA (1995:240):

O controle orçamentário é realizado através da investigação sobre as causas determinantes das variações mais expressivas entre os dados reais e os dados orçados. Conhecidas as causas das discrepâncias, seguem-se as ações corretivas para recolocar a execução dos planos no rumo desejado ou ajustar os planos em função de uma realidade distinta das premissas orçamentárias.

O processo de controle orçamentário tem como papel principal a geração pró-ativa de informações para a tomada de decisões por parte dos gestores. Para se ter um controle orçamentário eficaz é preciso ser flexível e capaz de responder as mudanças, é preciso também que seja uma ferramenta ágil que auxilia a empresa em sua comunicação, organização e controle do ambiente tanto interno quanto externo, unificando assim ao planejamento estratégico da empresa.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

Os tópicos a seguir determinaram os procedimentos metodológicos que foram seguidos no desenvolvimento deste projeto.

O tipo de pesquisa determinado seguirá a taxionomia apresentada por Vergara (2006) que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos meios e quanto aos fins.

Quanto aos fins a pesquisa é do tipo descritiva. Segundo Vergara (2006, p. 47):

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Quanto aos meios a pesquisa será estudo de caso, bibliográfica, documental e participante. Para Young (1960) *apud* Gil (2002, p. 59), um estudo de caso é definido como "[...] um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais", constituindo a unidade do estudo de caso aqui proposto uma indústria de médio porte do setor eletroeletrônico, situada em Contagem – MG.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Vergara (2006, p. 48) é conceituada como “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

A pesquisa documental, segundo Gil (2002) é elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico.

Gil (2002) também descreve que quanto aos procedimentos a pesquisa pode ser do tipo participante onde os pesquisadores e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Por fim destaca-se que como instrumento de pesquisa será utilizado o questionário. A análise dos dados a serem obtidos a partir da aplicação desse questionário se dará pela forma qualitativa, a fim de expressar se o instrumento de controle gerencial está sendo utilizado eficientemente para a tomada de decisão.

3.2. Delineamento da pesquisa

Uma vez definido o questionário, o mesmo será aplicado aos gerentes de área e diretores que são responsáveis pela colaboração na elaboração do orçamento, assim como possuem nesse instrumento gerencial forma de controlar os setores pelos quais são responsáveis. Nesse sentido ressalta-se que o autor contará com limitações relacionadas à disponibilidade dos respondentes (sujeitos da pesquisa) para aplicar o questionário proposto.

Espera-se através da análise dos resultados possibilitar a verificação da forma de como o orçamento, instrumento de controle gerencial e de gestão, tem sido utilizado pela empresa objeto deste estudo de caso, podendo também identificar quais são seus pontos positivos e negativos e conseqüentemente propor algo que possa melhorar a utilização do orçamento enquanto ferramenta para a gestão dos resultados.

3.3.1 Apresentação do instrumento de coleta de dados: o questionário

A estrutura e a forma de preenchimento do questionário estão demonstrados no anexo I deste trabalho.

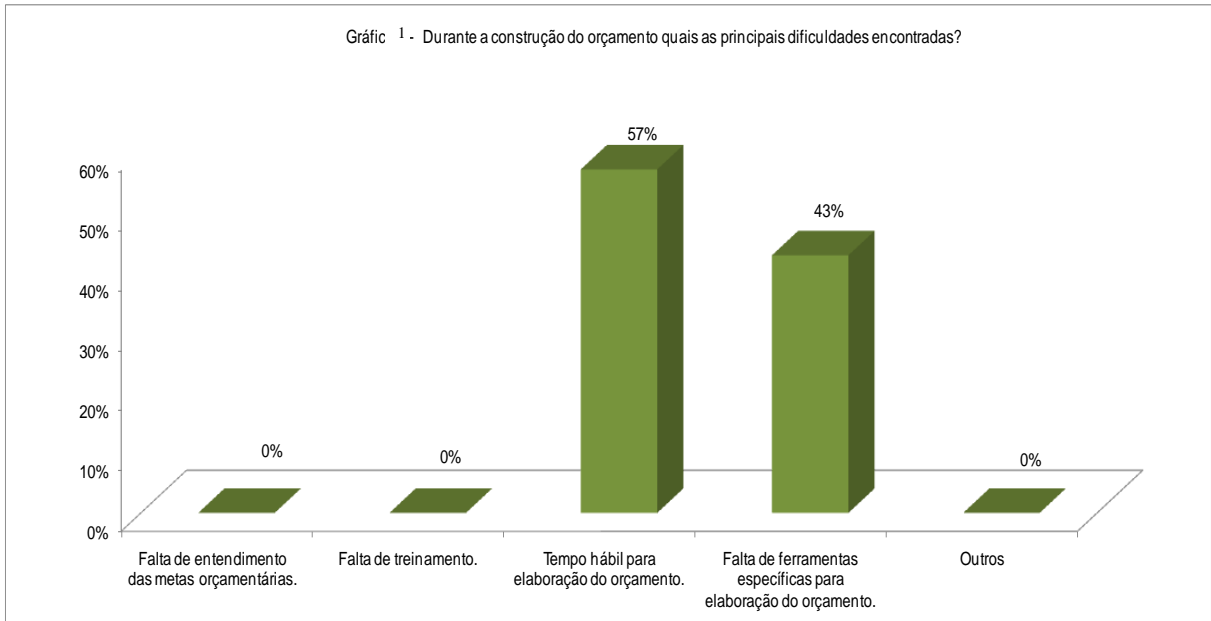
4. ANÁLISE EMPÍRICA

Neste capítulo o objetivo é demonstrar e analisar os resultados obtidos a partir da aplicação do questionário (ANEXO I) aos gerentes e diretores de uma indústria de médio porte do setor eletroeletrônico, situada em Contagem – MG.

A análise das respostas está baseada em 100% dos questionários entregues, uma vez que todos os questionários foram respondidos, e para conhecimento das respostas obtidas através da aplicação do questionário no tópico a seguir são apresentados os resultados baseados em percentuais e demonstrados através de gráficos, posteriormente com base nestes resultados é feita uma análise crítica levando em consideração o referencial teórico.

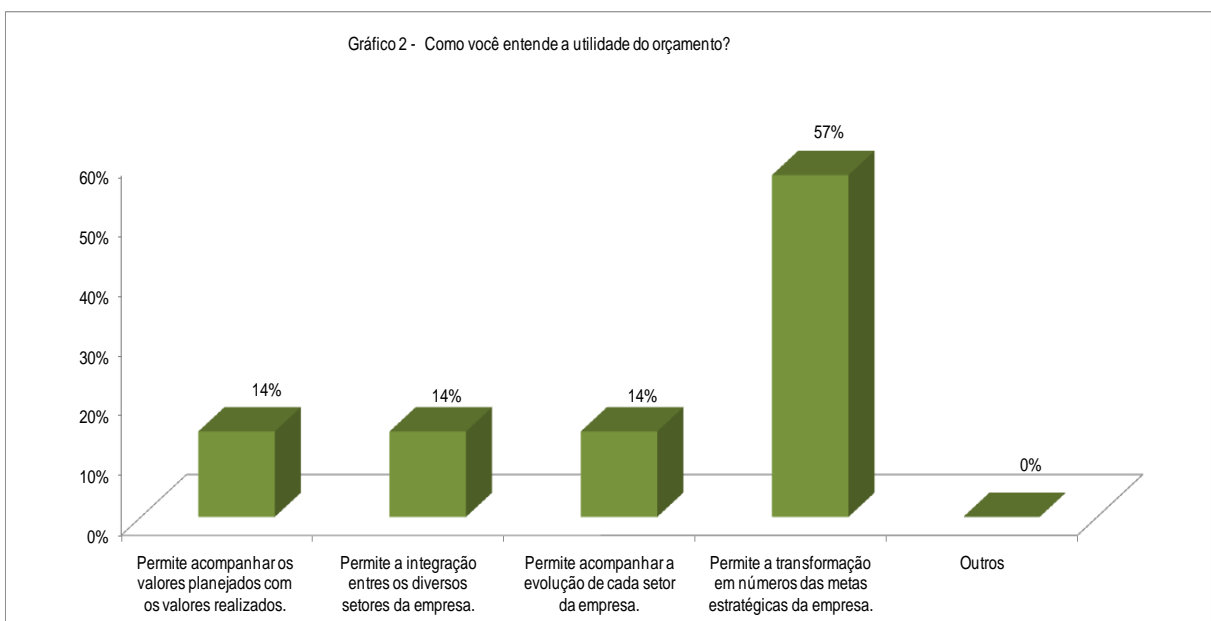
4.1 Análise e Interpretação dos Resultados

Em relação as dificuldades encontradas durante a construção do orçamento (GRÁFICO 1; a seguir) duas respostas se destacam, 57% dos respondentes entendem que falta tempo hábil para a elaboração do orçamento e 43% destacam a falta de ferramentas específicas para a elaboração do orçamento. É importante destacar a afirmação de Welsch (1983, p. 35) de que o planejamento é capaz de oferecer meios para a resolução de problemas de orientação à objetivos na organização, através da participação efetiva de todos os níveis da administração.



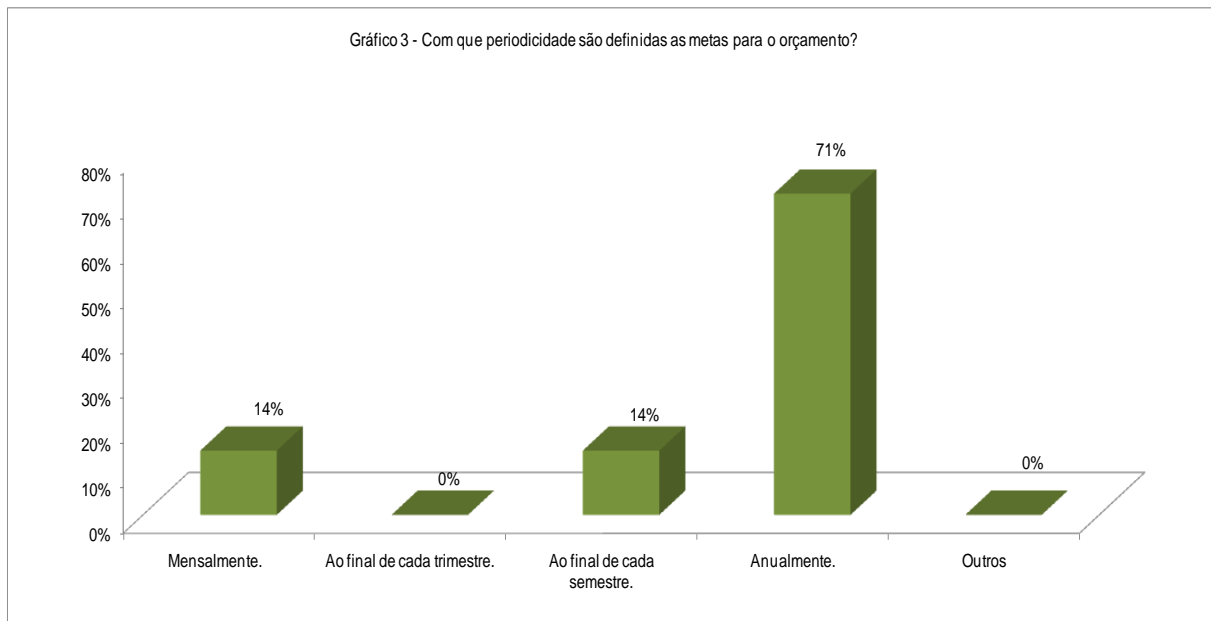
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

De acordo com 57% dos participantes do questionário o orçamento permite a transformação de metas estratégicas da empresa em números (GRÁFICO 2; abaixo), o que complementa o opinião de Kaplan e Norton (1997) de que o orçamento é um fator decisivo para se atingir as metas estabelecidas no planejamento estratégico da empresa.



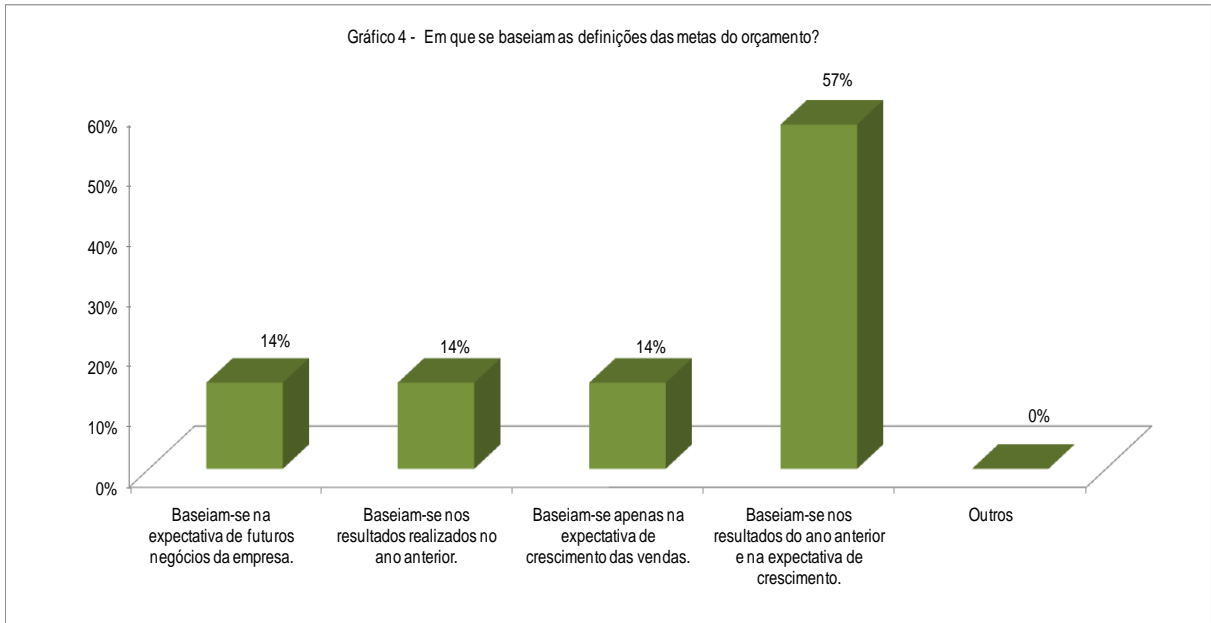
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Para a maioria dos respondentes (71%) as metas do orçamento são definidas anualmente conforme (GRÁFICO 3; abaixo). Para (WELSCH,1992) geralmente os períodos utilizados pelas empresas é de um ano para o orçamento gerencial, sendo a escolha de um ano baseada no exercício usado para fins de apresentação de demonstrações financeiras.



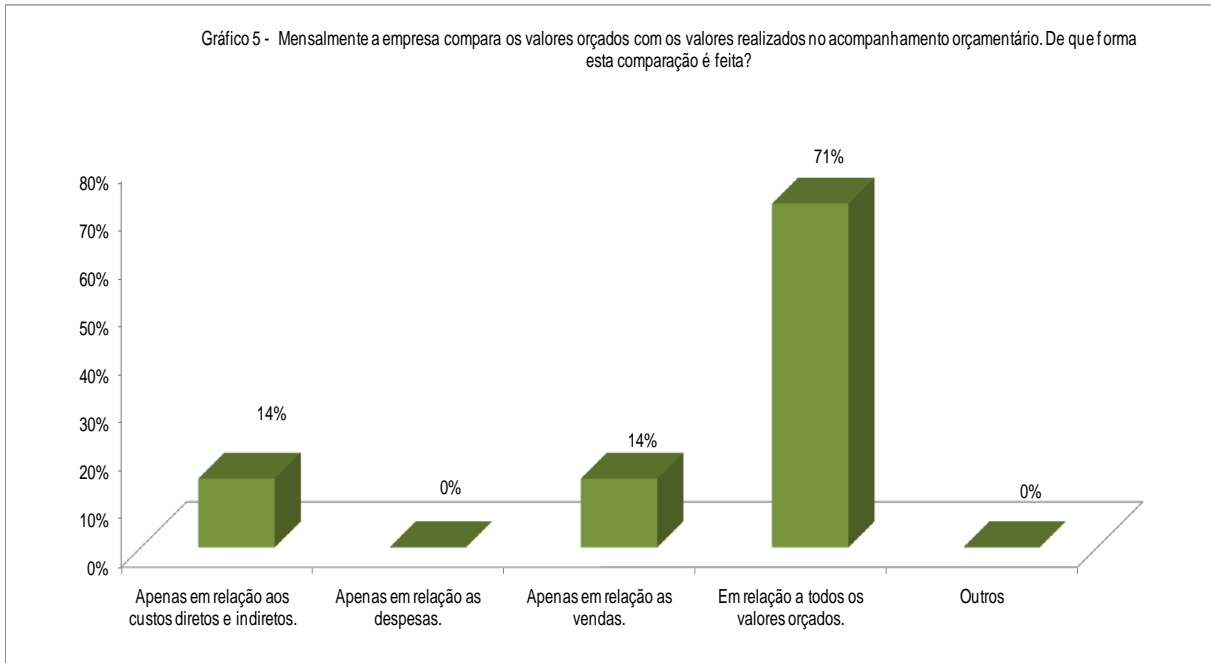
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Já em relação as metas orçamentárias, para 57% dos respondentes (GRÁFICO 4; a seguir) as metas do orçamento baseiam-se nos resultados do ano anterior e na expectativa de crescimento. Isto reforça a idéia de Padoveze (2003, p. 353) onde não se pode desprezar o sentido da palavra orçar, ou seja, planejar o futuro com base em dados anteriores que proporcionam sustentação de informações precisas e confiáveis no processo organizacional, de modo que qualquer atividade venha refletir no resultado das operações.

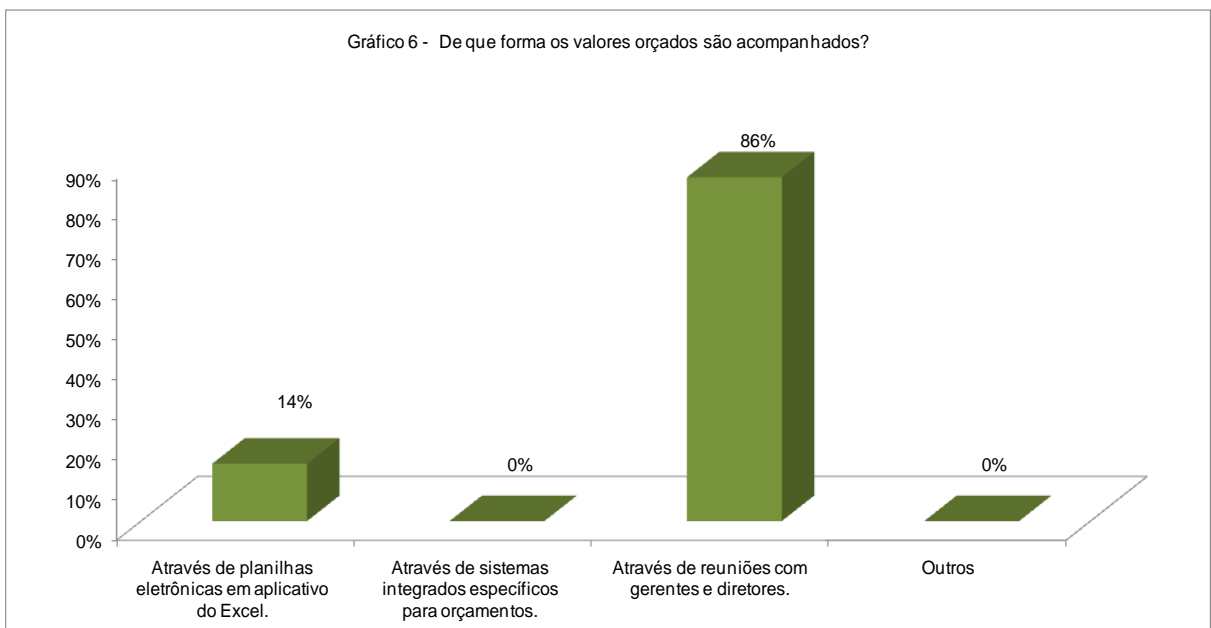


Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Mensalmente a empresa compara os valores orçados com os valores realizados no acompanhamento orçamentário e esta comparação é feita para todos os valores constantes no orçamento conforme demonstrado no (GRÁFICO 5; a seguir) e de acordo com (GRÁFICO 6; a seguir) 86% dos participantes, a forma como os valores orçados são acompanhados é através de reuniões com gerentes e diretores. Destaca-se aqui a linha de pensamento de SANVICENTE (1997) de que o controle orçamentário é uma importante ferramenta para que os gestores possam acompanhar periodicamente o orçamento, comparando valores realizados com valores orçados, este acompanhamento permite se necessário, a adoção de ações corretivas.

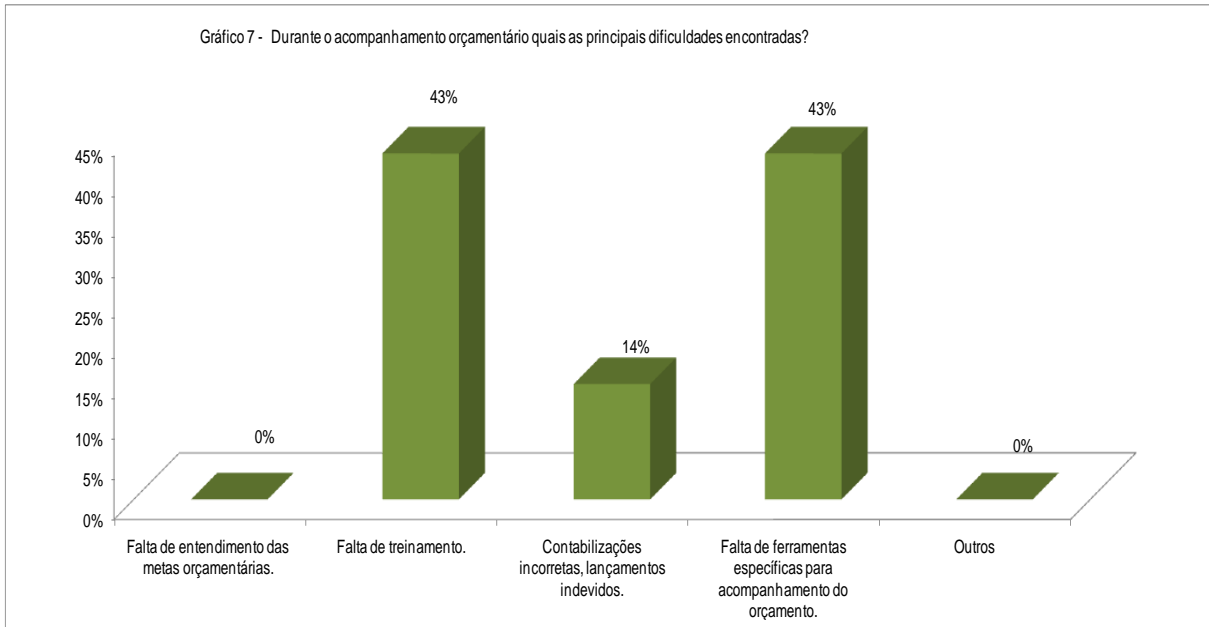


Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)



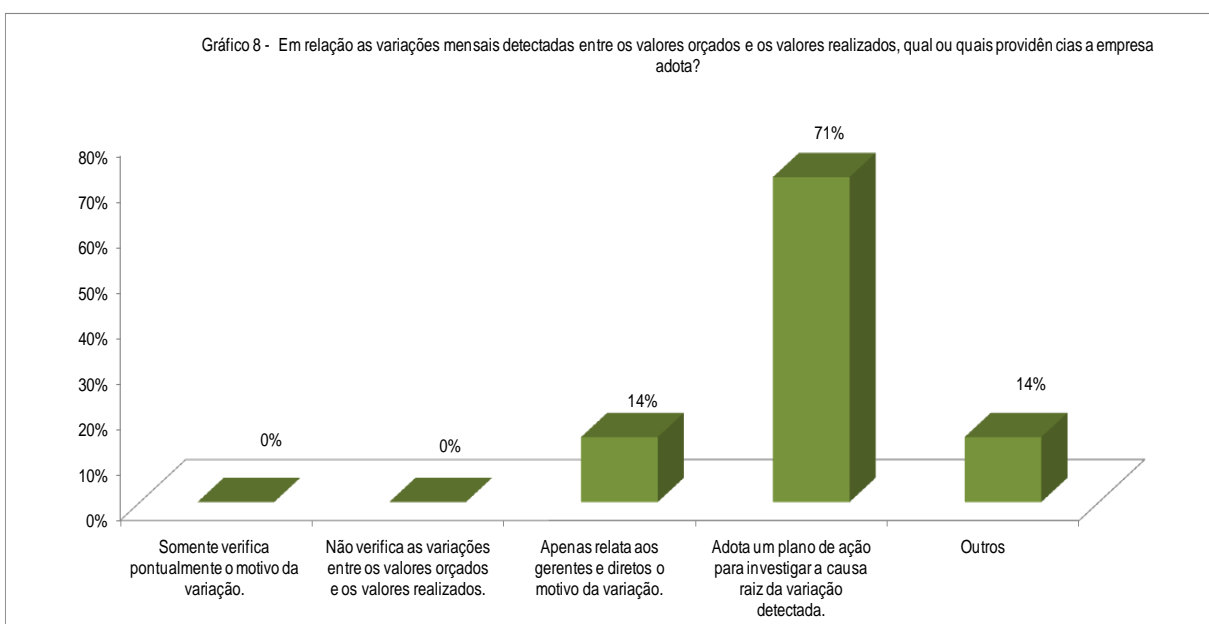
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Cabe destacar que 43% dos participantes do questionário apontam como fatores que dificultam o acompanhamento orçamentário a falta de treinamento e a falta de ferramentas específicas para este tipo de acompanhamento (GRÁFICO 7; a seguir).



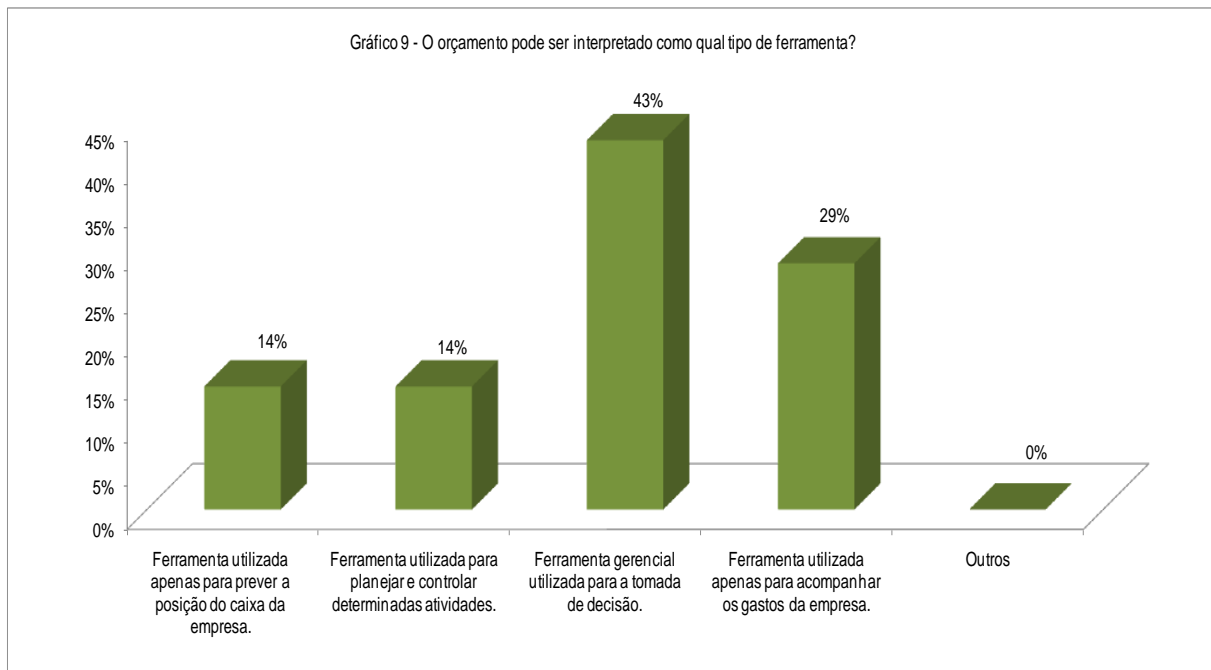
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Em relação as variações mensais detectadas entre os valores orçados e os valores realizados, para 71% (GRÁFICO 8; abaixo) a empresa adota um plano de ação para investigar a causa raiz da variação detectada. Para Perez Junior (2003, p. 305) os relatórios devem ser consistentes e neles devem ser apresentados fatos em base comparativa, como dados de períodos anteriores, valores do mês, valores acumulados do exercício, valores orçados, variações de orçamento.



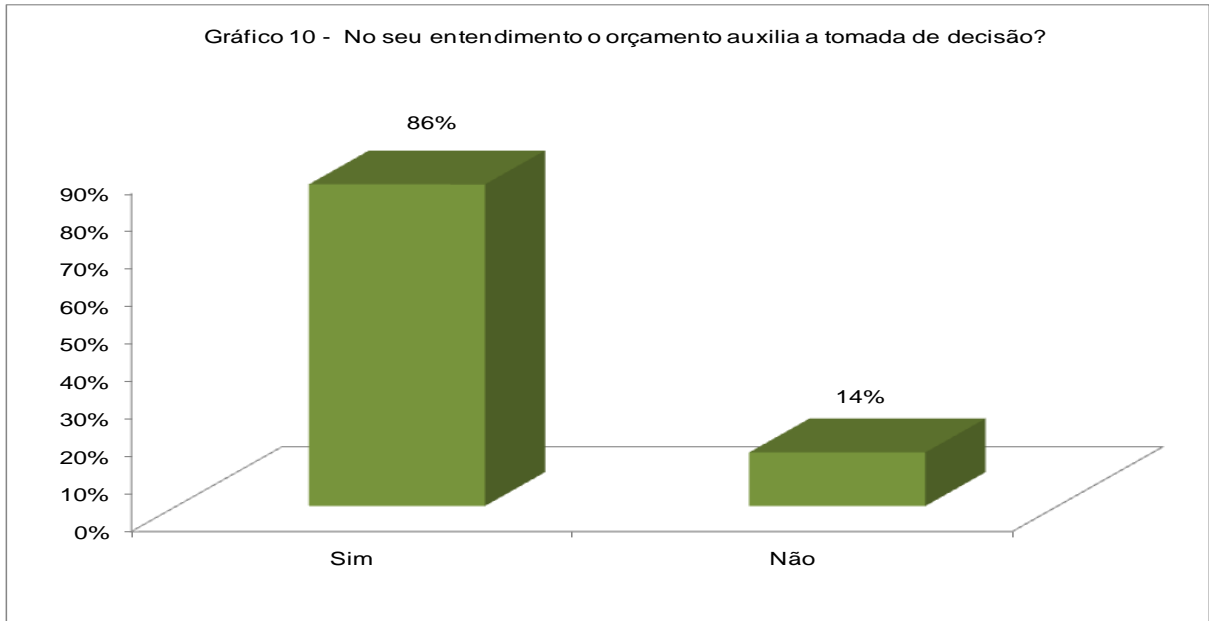
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Conforme (GRÁFICO 9; a abaixo) 43% dos respondentes entendem que o orçamento pode ser interpretado como uma ferramenta gerencial utilizada para a tomada de decisão, porém, 29% dos respondentes divergem desta opinião e entendem que o orçamento é uma ferramenta utilizada apenas para acompanhar os gastos da empresa.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

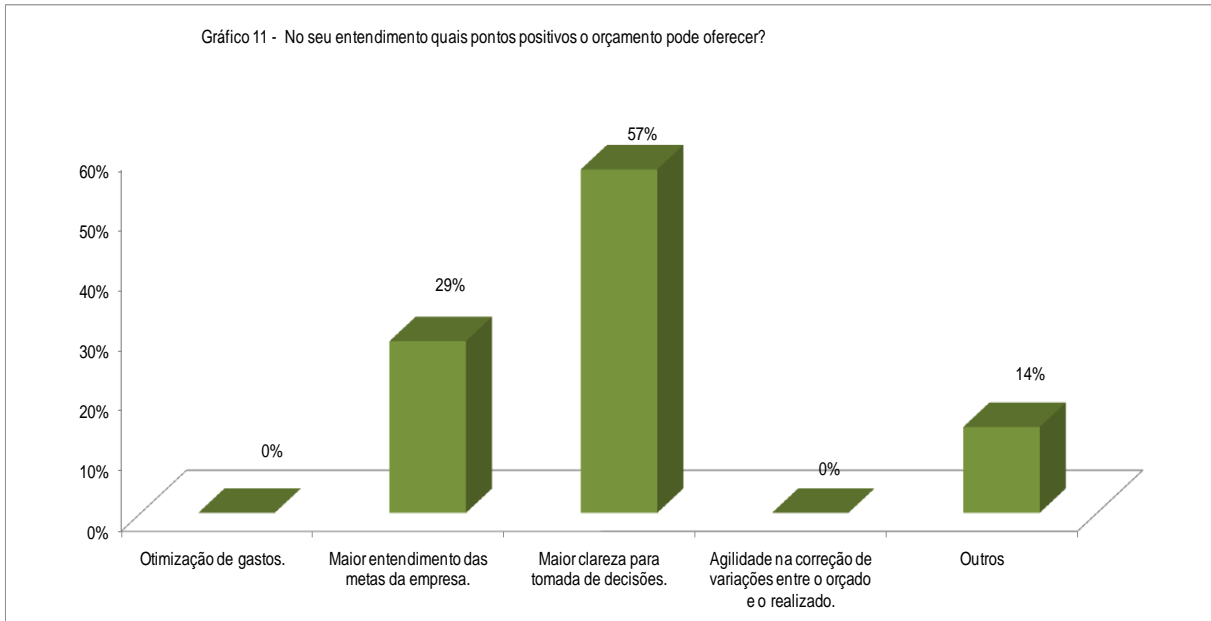
Nota-se que há duas opiniões distintas em relação a qual tipo de ferramenta o orçamento pode ser interpretado, porém, quando se restringe as opções de respostas questionando se orçamento auxilia a tomada de decisão, conforme (GRÁFICO 10; a seguir) 86% dos respondentes entendem que sim, o orçamento auxilia na tomada de decisão.



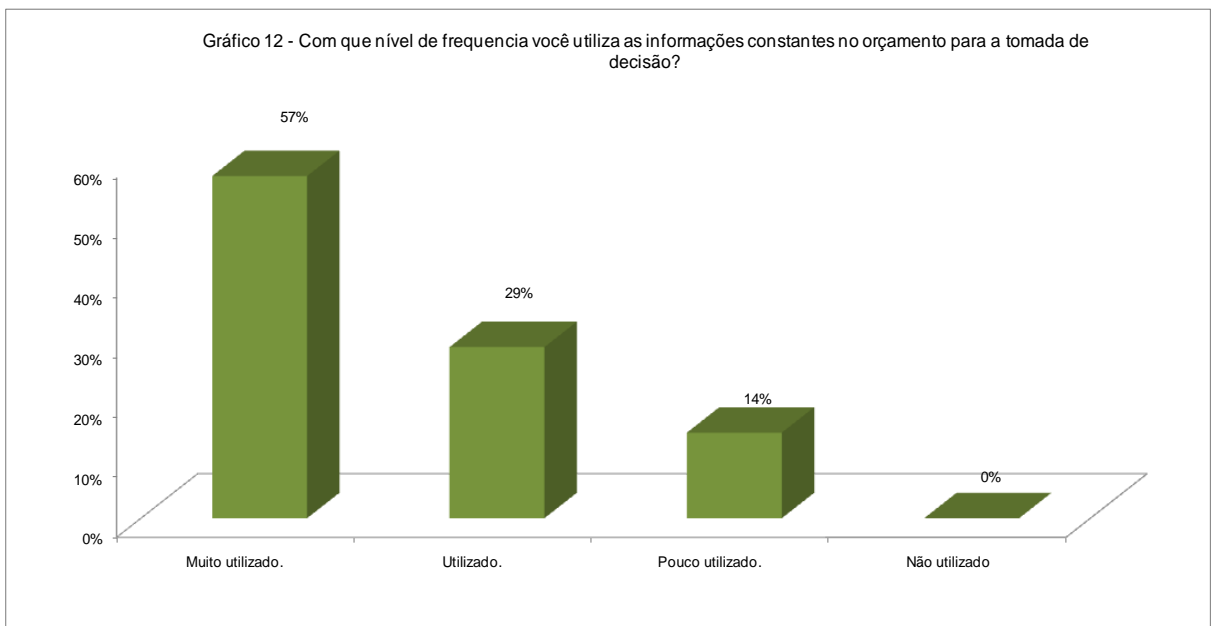
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

O entendimento pela maioria dos respondentes de que o orçamento auxilia a tomada de decisão está em linha com a opinião de Padoveze (2009, p. 502), que diz que um dos propósitos gerais que devem estar contido no plano orçamentário deve ser uma fonte de informação para tomada de decisão.

E para reforçar este entendimento, 57% dos respondentes apontam como ponto positivo que o orçamento pode oferecer a clareza para a tomada de decisões e ainda 29% destacam como fator positivo o maior entendimento das metas da empresa (GRÁFICO 11; a seguir). Nesta mesma linha de entendimento, quando os participantes foram questionados em relação ao nível de frequência com que utilizam as informações constantes no orçamento para a tomada de decisão, 57% disseram que o orçamento é muito utilizado para tomada de decisões (GRÁFICO 12; a seguir).



Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)



Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Diante do exposto cabe destacar alguns pontos levantados nas respostas do questionário: A pesar da maioria dos respondentes entenderem que o orçamento é uma ferramenta necessária para a tomada decisão, houve respostas como falta de treinamento indicando fator de dificuldade no acompanhamento orçamentário. Outra resposta que foi apontada é a falta de tempo hábil para a elaboração do orçamento.

5. CONCLUSÃO

Com a análise das respostas obtidas através da aplicação do questionário pode se concluir de forma geral que o orçamento é utilizado como ferramenta gerencial para a tomada de decisão.

Também foram identificados fatores como falta de treinamento e falta de tempo hábil para elaboração do orçamento já que o questionário foi aplicado aos gerentes e diretores da empresa objeto deste estudo de caso, percebe-se que algumas pessoas responsáveis pela tomada decisão ainda possuem dúvidas em relação a ferramenta orçamento, isto pode ser um fator de risco levando a tomada de decisões incorretas.

Como forma de minimizar os fatores de risco a recomendação é de que sejam proporcionados treinamentos sobre o orçamento e sua real utilidade como ferramenta de controle gerencial. Outra recomendação é de que seja dado tempo hábil para a construção do orçamento pelos setores envolvidos e também a disseminação das metas orçamentárias para todos participantes das equipes envolvidas na construção do orçamento para que haja mais agilidade e interação objetivando informações mais precisas.

Quanto ao objetivo geral a proposta era entender a utilização do orçamento gerencial para fins de tomada de decisão a partir do estudo realizado em uma indústria de médio porte do setor eletroeletrônico. A resposta a este objetivo se deu através da análise das respostas obtidas através da aplicação do questionário.

Os objetivos específicos de analisar a estrutura atual do orçamento da empresa e levantar o percurso para a elaboração do Orçamento Gerencial para entender seu fluxo de informações desde a origem até a tomada de decisão foram alcançados através de todo a referencial teórico com a pesquisa bibliográfica. O objetivo de verificar se as informações geradas por este instrumento são disseminadas para os responsáveis pelos diversos setores da empresa e se são compreendidas e

seguidas por estes gestores foi integralmente realizado através da aplicação do questionário.

Por fim, conclui-se que este trabalho foi de significativa contribuição para a empresa estudada, uma vez que, foi possível identificar os pontos fracos sugerindo alternativas para gerenciá-los.

6. REFERÊNCIAS

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTHONY, R. N. e GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajuv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas da administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Pueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. *Contabilidade Gerencial – Mensuração, Monitoramento e Incentivos*. São Paulo: Atlas, 2007.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FLORIANI, Arlete Regina. Artigo: **O Papel da Controladoria na Geração de Informações para a Gestão Administrativa**. Revista de Divulgação Científica do Vale do Itajaí/Alcance, n. 4, p.9-18, outubro 2002.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial – Planejamento e Controle Gerencial**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. Tradução – José Luiz Paravato – Revisão técnica Luiz Henrique Baptista Machado. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.
- HOJI, Masakasu. **Administração financeira uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, José Geraldo de . **Administração Financeira**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

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

MOREIRRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial: manual de elaboração**. São Paulo: Atlas, 1992.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. 3.ed. São Paulo: Futura, 2004.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 2. ed. São Paulo, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Thomson, 2009.

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

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria – gestão eficaz utilizado padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ JUNIOR, Jose Hernandes; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Administração Financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SANVICENTE, A. Z. ; SANTOS, C.C. **Orçamento na administração das empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

VEIGA, Walmir da Fonseca. Artigo: **Contabilidade Gerencial Estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica**. Revista Brasileira de Contabilidade, nº 142, p.87-97, julho/agosto 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Thomson, 2003.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1992.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4ed. São Paulo: Atlas, 1983.

7. ANEXOS

ANEXO I – CARTA MODELO

A

At. Sr.(a)

Prezado Sr.(a)

Paralelo a minha atividade nesta empresa, onde atuo no setor de Controladoria e estou concluindo a pós-graduação em Auditoria Externa na Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

Como parte deste trabalho acadêmico estou conduzindo uma pesquisa sobre “O ORÇAMENTO COMO SUPORTE A TOMADA DE DECISÃO: Análise da importância da estrutura e da forma de acompanhamento para obtenção de melhores resultados”.

Diante do exposto, envio em anexo este questionário sobre o assunto e peço que seja preenchido. Este questionário tem a única e exclusiva finalidade de subsidiar o trabalho acadêmico em referência, e o seu preenchimento é de extrema importância para que possa concluir o meu trabalho.

Desde já agradeço sua participação,

Alexsandro Pietro Cardoso
Curso de pós-graduação em: Especialização em Auditoria Externa – UFMG
E-mail: alexsandropietro@yahoo.com
Fone: 31- 9953-1308

ANEXO II – QUESTIONÁRIO

Todas as questões devem ser respondidas tendo como base a situação atual da empresa, ou seja como a ela trabalha atualmente em relação as situações levantadas neste questionário.

Não há necessidade de identificação pessoal.

1. O orçamento pode ser interpretado como qual tipo de ferramenta?

- Ferramenta utilizada apenas para prever a posição do caixa da empresa.
- Ferramenta utilizada para planejar e controlar determinadas atividades.
- Ferramenta gerencial utilizada para a tomada de decisão.
- Ferramenta utilizada apenas para acompanhar os gastos da empresa.
- Outros (*justificar*): _____

2. Como você entende a utilidade do orçamento?

- Permite acompanhar os valores planejados com os valores realizados.
- Permite a integração entres os diversos setores da empresa.
- Permite acompanhar a evolução de cada setor da empresa.
- Permite a transformação em números das metas estratégicas da empresa.
- Outros (*justificar*): _____

3. Com que periodicidade são definidas as metas para o orçamento?

- Mensalmente.
- Ao final de cada trimestre.
- Ao final de cada semestre.
- Anualmente.
- Outros (*justificar*): _____

4. Em que se baseiam as definições das metas do orçamento?

- Baseiam-se na expectativa de futuros negócios da empresa.
- Baseiam-se nos resultados realizados no ano anterior.
- Baseiam-se apenas na expectativa de crescimento das vendas.

- Baseiam-se nos resultados do ano anterior e na expectativa de crescimento.
- Outros (*justificar*): _____

5. Durante a construção do orçamento quais as principais dificuldades encontradas?

- Falta de entendimento das metas orçamentárias.
- Falta de treinamento.
- Tempo hábil para elaboração do orçamento.
- Falta de ferramentas específicas para elaboração do orçamento.
- Outros (*justificar*): _____

6. De que forma os valores orçados são acompanhados?

- Através de planilhas eletrônicas em aplicativo do Excel.
- Através de sistemas integrados específicos para orçamentos.
- Através de reuniões com gerentes e diretores.
- Outros (*justificar*): _____

7. Mensalmente a empresa compara os valores orçados com os valores realizados no acompanhamento orçamentário. De que forma esta comparação é feita?

- Apenas em relação aos custos diretos e indiretos.
- Apenas em relação as despesas.
- Apenas em relação as vendas.
- Em relação a todos os valores orçados.
- Outros (*justificar*): _____

8. Em relação as variações mensais detectadas entre os valores orçados e os valores realizados, qual ou quais providências a empresa adota?

- () Somente verifica pontualmente o motivo da variação.
- () Não verifica as variações entre os valores orçados e os valores realizados.
- () Apenas relata aos gerentes e diretos o motivo da variação.
- () Adota um plano de ação para investigar a causa raiz do variação detectada.
- () Outros (*justificar*): _____

9. Durante o acompanhamento orçamentário quais as principais dificuldades encontradas?

- () Falta de entendimento das metas orçamentárias.
- () Falta de treinamento.
- () Contabilizações incorretas, lançamentos indevidos.
- () Falta de ferramentas específicas para acompanhamento do orçamento.
- () Outros (*justificar*): _____

10. No seu entendimento o orçamento auxilia a tomada de decisão?

- () Sim (*justificar*): _____

- () Não (*justificar*): _____

11. No seu entendimento quais pontos positivos o orçamento pode oferecer?

() Otimização de gastos.

() Maior entendimento das metas da empresa.

() Maior clareza para tomada de decisões.

() Agilidade na correção de variações entre o orçado e o realizado.

() Outros (*justificar*): _____

12. Com que nível de frequência você utiliza as informações constantes no orçamento para a tomada de decisão?

() Muito utilizado.

() Utilizado.

() Pouco utilizado.

() Não utilizado