

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO “EURÍPIDES DE MARÍLIA” – UNIVEM  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**RONALDY DE SANDO  
ROSIMERE LIMA DOS SANTOS  
SARA BARBOSA**

**UM ENFOQUE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO  
FERRAMENTA DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

MARÍLIA  
2008

RONALDY DE SANDO  
ROSIMERE LIMA DOS SANTOS  
SARA BARBOSA

UM ENFOQUE DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA  
DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Banca Examinadora do Centro Universitário Eurípides de Marília, mantido pela Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, para a obtenção parcial do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. KHRISTÓFERSON TEIXEIRA DA PAZ

MARÍLIA  
2008

BARBOSA, Sara; SANDO, Ronaldy de; SANTOS, Rosimere Lima dos  
Um enfoque do orçamento empresarial como ferramenta de  
controle e avaliação de desempenho / Sara Barbosa; Ronaldy de Sando;  
Rosimere Lima dos Santos; orientador: Khristóferson Teixeira da Paz.  
Marília, SP: [s.n], 2008.  
56 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis),  
Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do  
Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2008.

1. Orçamento empresarial
2. Planejamento estratégico
3. Gestão dos negócios
4. Estrutura organizacional
5. Procedimentos administrativos.

CDD: 658.54

*Dedico este trabalho à minha esposa Noranei  
e aos meus filhos Caio e Natã,  
os quais tanto amo, pelo apoio e compreensão,  
não só por este momento, mas em todos os momentos da  
minha existência.*

*Ronaldy*

*Aos meus pais Sandra e Cláudio e aos amigos,  
pelo apoio e incentivo por me ajudarem a concretizar  
um sonho. Que um dia eu possa retribuir-lhes  
todos pelo amor e dedicação.*

*Rosimere*

*Agradeço primeiramente a Deus.  
Aos meus pais, Anízia e João Carlos  
a quem serei eternamente grata, por terem me apoiado  
durante toda trajetória acadêmica.*

*Sara*

## AGRADECIMENTO

*Ao nosso orientador Khristóferon Teixeira da Paz, que nos auxiliou neste trabalho e que se tornou um exemplo de profissional a ser seguido.*

*A todos os mestres, em especial à coordenadora do curso de Ciências Contábeis Marlene de Fátima Campos Souza, que cooperaram para a nossa formação, não somente intelectual, mas também moral.*

*“Lutemos por um mundo novo...  
um mundo bom que a todos assegura o ensejo de trabalho,  
que dê futuro à juventude e segurança à velhice.”*

*Charles Chaplin*

BARBOSA, Sara; SANDO, Ronaldy de; SANTOS, Rosimere Lima dos. **Um enfoque do orçamento empresarial como ferramenta de controle e avaliação de desempenho**. 2008. 56 f. Trabalho de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2008.

## RESUMO

O presente trabalho foi elaborado com o objetivo de estudar a importância e as vantagens do orçamento empresarial como ferramenta de planejamento, controle, avaliação dos resultados e do desempenho das atividades operacionais da empresa em relação à busca dos objetivos definidos no planejamento estratégico pelos gestores.

A sobrevivência e o crescimento de uma empresa em um mercado altamente competitivo dependem de um trabalho profissional e contínuo de planejamento estratégico, tático e operacional de curto e de longo prazo quantificados em um orçamento envolvendo todos os setores da empresa. O orçamento deixa de ser apenas um simples relatório para ser uma peça fundamental para a gestão dos negócios.

O orçamento é uma ferramenta que pode contribuir para a eficiente gestão dos negócios empresariais, pois na elaboração do orçamento é possível quantificar para um determinado período de tempo os recursos e as estratégias que serão utilizados para a empresa alcançar seus objetivos pretendidos em seu planejamento estratégico.

O orçamento também contribui para a eficiência da estrutura organizacional uma vez que permite maior integração e coordenação entre os diversos setores da empresa, direcionando os procedimentos administrativos, as aplicações dos recursos disponíveis em atividades que agreguem valor para a empresa, contribuindo assim para o sucesso empresarial da organização no mercado.

O contador como profundo conhecedor da estrutura organizacional e operacional da empresa, pode demonstrar aos gestores as vantagens e a importância de um orçamento com o objetivo de impulsionar crescimento da empresa em um mercado altamente competitivo.

**Palavras-chave:** orçamento empresarial, planejamento estratégico, gestão dos negócios, estrutura organizacional, procedimentos administrativos.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
<b>CAPÍTULO 1 – O ORÇAMENTO NO PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO.....</b>	<b>11</b>
1.1 Orçamento.....	11
1.1.1 Tipos de Orçamento.....	13
1.2 Orçamento Empresarial.....	14
1.3 Vantagens e Limitações do Orçamento.....	15
1.4 Orçamento e Contabilidade.....	16
1.5 Planejamento.....	17
1.5.1 Níveis de Planejamento.....	18
1.6 Planejamento Financeiro.....	19
1.7 Controle.....	21
<b>CAPÍTULO 2 – A ELABORAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....</b>	<b>23</b>
2.1 Processo Gerencial de Elaboração do Orçamento.....	23
2.1.1 Orçamento Geral.....	24
2.1.2 Orçamento Específico.....	25
2.1.2.1 Orçamento de Vendas.....	25
2.1.2.2 Orçamento de Produção.....	26
2.1.2.3 Orçamento de Despesas Administrativas e de Vendas.....	27
2.1.2.4 Orçamento de Capital.....	27
2.1.2.5 Orçamento de Caixa.....	28
2.2 Outras Considerações.....	29
2.3 Implantação do Orçamento Empresarial.....	29
<b>CAPÍTULO 3 – A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>31</b>
3.1 Considerações Iniciais.....	31
3.2 Níveis de Controle.....	33
3.3 Controle e Responsabilidade.....	36
3.4 Metas Fundamentais do controle orçamentário.....	37
3.4.1 Meta de Venda.....	39
3.4.2 Meta de Produção.....	41
3.4.3 Meta de Lucro.....	42
3.4.4 Meta Financeira.....	44
3.5 O lado humano do controle.....	45
<b>CAPÍTULO 4 – AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO COM BASE NO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>47</b>
4.1 Necessidade de diversas medidas de desempenho.....	49
4.2 Administração por objetivos.....	50
4.3 Papel da avaliação de desempenho na empresa.....	51
CONCLUSÕES.....	53



REFERÊNCIAS.....	55
------------------	----

## INTRODUÇÃO

As constantes mudanças produzidas pela globalização no mercado afetam diretamente o ambiente empresarial exigindo das empresas o constante aprimoramento em seus processos de planejamento, avaliação e controle para que as decisões tomadas possam alcançar resultados de qualidade e eficazes proporcionando assim, o atendimento de seus objetivos empresariais de expansão e de lucratividade.

A maioria das empresas necessita de um orçamento, independente de qual for o seu porte e o seu ramo de negócios, pois o orçamento é considerado um instrumento valioso de planejamento, controle e avaliação do desempenho das atividades operacionais da empresa visando alcançar seus objetivos.

Um bom planejamento empresarial pode conduzir uma boa organização nos negócios para que a empresa busque a realização de seus objetivos. O orçamento empresarial como ferramenta de gestão, pode ser elaborado com base nos objetivos a médio e longo prazo para que a empresa possa ter tempo de implantá-lo, verificar seu grau de adequação, e realizar os ajustes necessários para o seu bom funcionamento.

De acordo com Sanvicente & Santos (1995, p.16):

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

Sendo assim, estudaremos a importância do planejamento para a elaboração do orçamento e como o orçamento empresarial pode auxiliar o controle e a avaliação do desempenho nas atividades empresariais.

O controle é importante para que os gestores acompanhem a execução das atividades que foram planejadas, e a partir dos resultados das atividades, podem comparar este desempenho efetivo com o que foi planejado, visando sempre o aperfeiçoamento do processo.

As empresas que têm a possibilidade de prever com antecedência os acontecimentos futuros, com algum grau de certeza, podem se preparar melhor para aproveitar as oportunidades de negócios e também minimizar e evitar riscos em eventuais crises no mercado.

O orçamento é a ferramenta que pode contribuir para esta possibilidade, uma vez que permite quantificar para um determinado período de tempo os recursos e estratégias necessárias para obtenção dos objetivos.

Esse trabalho tem como objetivo geral o enfoque do estudo da importância do orçamento empresarial como ferramenta de controle e avaliação do desempenho, com a finalidade de demonstrar a utilidade do orçamento, na tentativa de trazer soluções viáveis para esta problemática por meio de conhecimentos da controladoria e da contabilidade, procurando detalhar da melhor maneira possível para os empresários à realização do orçamento empresarial.

Também tem objetivo específico de evidenciar a importância do orçamento empresarial nas organizações, estudar a melhor maneira possível para realização do planejamento, elaboração e implementação do orçamento empresarial, bem como a realização do controle orçamentário e finalmente a avaliação do desempenho orçamentário da organização.

As empresas brasileiras diariamente encontram dificuldades em seus ambientes de negócios. Dificuldades que geralmente podem ser causadas pela fragilidade da economia brasileira, que ainda é bastante dependente de fatores externos, tais como a insegurança de investidores estrangeiros em nosso país, concorrência de empresas multinacionais bem estruturadas e constantes oscilações econômicas derivadas de crises políticas e econômicas de outros países. Esses são exemplos de alguns fatores que nossas empresas têm que enfrentar diariamente, na tentativa constante de sobreviver e obter lucro.

Essas dificuldades podem impedir o crescimento e consolidação de muitas empresas brasileiras, principalmente quando se refere à micro e pequenas empresas, já que a maioria dessas empresas pode não possuir capital e tecnologia suficientes para concorrer com empresas líderes mundiais e pode estar menos preparada para enfrentar as adversidades mercadológicas.

O orçamento empresarial como ferramenta de gestão pode auxiliar os gestores no planejamento, na execução e no controle dos negócios, contribuindo assim para o sucesso e crescimento das organizações.

Diante do exposto nos parágrafos precedentes, evidenciando alguns dos problemas levantados e a relevância do tema, o orçamento empresarial como um instrumento de planejamento e controle de resultados econômicos e financeiros pode expressar quantitativamente as políticas da organização e avaliação do desempenho orçamentário.

A metodologia utilizada na elaboração desse trabalho foi baseada na pesquisa bibliográfica nas áreas da Controladoria e da Contabilidade.

Como solução ao problema, realizar-se-á aqui um trabalho teórico com a finalidade de auxiliar os gestores empresariais na implantação e manutenção do planejamento estratégico e orçamento.

Inicialmente, trata-se o assunto de uma maneira bem abrangente, onde conhecemos o orçamento no planejamento e no controle financeiro até a avaliação do desempenho orçamentário.

## **CAPÍTULO 1 - O ORÇAMENTO NO PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO**

A necessidade de orçar é tão antiga quanto a própria humanidade. Os homens das cavernas, por exemplo, necessitavam prever a quantidade de comida para os longos invernos.

A origem da palavra orçamento provém da antiga Grécia, devido aos antigos romanos utilizarem na época uma bolsa de tecido chamada de *fiscus* para coletar os impostos.

Segundo o dicionário Michaelis, o orçamento é a ação ou efeito de orçar, ou seja, calcular previamente as receitas e despesas.

Ao longo dos anos o orçamento foi adaptando-se e acompanhando as tendências das modernas teorias de gestão, sendo considerado uma ferramenta que pode contribuir para o sucesso de uma organização.

A essência do seu conteúdo pode ser baseada nos objetivos que a organização almeja alcançar, analisando os pontos fortes e as limitações, alocando os recursos disponíveis da maneira mais eficiente para que possa aproveitar as oportunidades identificadas no mercado, e para que possa obter um retorno satisfatório em relação aos recursos empregados.

Como um instrumento de controle e avaliação do desempenho das atividades operacionais, o orçamento empresarial pode ainda contribuir para a eficiência da estrutura organizacional, pois permite executar o que foi planejado e controlar seus respectivos resultados, permitindo ainda aperfeiçoar e corrigir as estratégias que não alcançaram o êxito esperado.

### **1.1 Orçamento**

O orçamento é uma ferramenta utilizada por muitas empresas para que possa haver o efetivo controle na gestão de seus negócios, pois pode envolver todos os setores de uma organização.

Segundo Padoveze (2005, p.235): “Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”.

Sendo assim, considera-se o orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações em uma organização para um determinado período futuro. Cada empresa elabora seu orçamento de acordo com suas atividades, seus objetivos e metas,

podendo atribuir ao seu conteúdo os seus objetivos empresariais na busca da realização do plano e controle de resultados.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 36) expõem que o orçamento:

É um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais. O sistema de orçamento simula os desempenhos com base em planos aprovados, empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas; é um sistema de informação de apoio à gestão. A saída do sistema orçamentário é um conjunto de informações físicas e econômico-financeiras para um período de tempo futuro, decorrentes de políticas, procedimentos e metas consubstanciados nos planos operacionais e nos conceitos de identificação, mensuração e informação estabelecidos. Os orçamentos, além de serem parâmetros para a avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade.

É importante ressaltar que o orçamento não é somente prever o que vai acontecer com a empresa no futuro, e efetuar o controle sobre esta previsão; é fundamental que na elaboração do orçamento os gestores estabeleçam e coordenem os objetivos para todas as áreas da empresa, para que todos trabalhem em sinergia em busca da maximização dos lucros.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 36) complementam que:

Os objetivos do orçamento são o planejamento, a coordenação e o controle, concentrando esforços para: orientar a execução das atividades possibilitar a coordenação dos esforços das áreas e de todas as atividades que compõem a empresa, otimizar o resultado global da empresa, reduzir os riscos operacionais, facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado, propiciando a implementação de ações corretivas.

Para uma empresa estruturar seu plano orçamentário é importante definir muito bem quais são seus objetivos, e como pretende alcançá-los. O envolvimento dos gestores é essencial para que eles participem ativamente dos processos de planejamento e controle, para que possa haver o efetivo comprometimento da base da hierarquia.

É fundamental que os objetivos definidos pela empresa possam expressar expectativas realistas, ou seja, que transpareça uma motivação para alcançar os objetivos gerais e específicos, salientando inclusive aqueles desafiadores, dentro da realidade que a empresa se encontra e da possibilidade de realizá-los.

Considera-se que não seja necessária que a elaboração do orçamento seja rígida, dominadora, pelo contrário, na elaboração do orçamento fazem-se necessárias diversas correções, ajustes e revisões de valores e de planos, para que o orçamento se torne a chave mestra para a empresa alcançar suas perspectivas. A flexibilidade é muito importante para a elaboração do orçamento empresarial.

Lunkes (2003, p. 43) complementa que:

A estrutura básica do orçamento é formada das projeções financeiras dos orçamentos individuais (peças) de cada unidade da empresa e de um conjunto de orçamentos para determinado período, abrangendo o impacto tanto das decisões operacionais quanto das decisões financeiras.

O sistema orçamentário considerado como um dos principais instrumentos de avaliação do desempenho operacional em uma organização pode contribuir para que o trabalho em equipe flua de acordo com o que foi planejado, e que possa haver por parte dos gestores o reconhecimento dos esforços, tanto nos trabalhos realizados em equipe como nos realizados individualmente.

Vaena & Huetz (1966, p. 22) aduzem que:

Talvez seja o Orçamento o único e mais importante instrumento ou conjunto de instrumentos que a direção de uma empresa de porte médio ou grande, que contenha departamentos tanto de administração como de produção, possam ter à disposição para o contínuo controle de todas as atividades da organização, como um instrumento dinâmico de administração.

### **1.1.1 Tipos de Orçamento**

O ciclo orçamentário, também conhecido como processo orçamentário pode ser considerado como a forma em que cada empresa elabora seu orçamento. Geralmente há dois tipos básicos de orçamento: o orçamento estático e o orçamento flexível.

O orçamento poderá ser considerado estático quando sua elaboração for rígida, ou seja, não permite que a administração faça alterações nas peças orçamentárias, sendo o tipo mais comum de orçamento adotado por muitas empresas. Sua elaboração geralmente baseia-se de acordo com o volume de vendas ou de produção de uma empresa.

Na possibilidade da empresa não atingir seus objetivos de vendas, por exemplo, seu orçamento tende a perder valor para os processos de acompanhamento, controle, análise, e

refletir negativamente em suas projeções e simulações com os dados orçamentários, influenciando assim o processo de decisão.

Já o orçamento flexível pode ser a solução para as empresas que necessitam de um orçamento que possa ser ajustado de acordo com suas necessidades. Por exemplo, nesse tipo de orçamento a empresa pode projetar seu volume de vendas ou de produção admitindo uma faixa de nível de suas atividades.

Para elaborar esse tipo de orçamento, considera-se que a empresa precisa distinguir entre o custo fixo e o custo variável, tendo em vista que o primeiro é necessário para a empresa desenvolver suas atividades operacionais e o segundo acompanha o volume das atividades.

A partir dos dois tipos de orçamento, o estático e o flexível, as organizações podem elaborar orçamentos de acordo com suas atividades e necessidades, que poderão ser úteis na gestão dos negócios, como por exemplo: o orçamento de vendas, de produção, do custo de produção, das despesas administrativas e de vendas, de capital, de caixa e outros.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 107) concluem que:

As condições do empreendimento estão sempre mudando. Por isso, é necessário que o processo orçamentário seja visto como um guia para ações futuras, em vez de um plano rígido que deve ser seguido, a despeito das mudanças circunstanciais. Se o processo orçamentário é encarado como um plano rígido, o gestor estará numa “camisa de força”, na qual é forçado a tomar decisões que não estarão de acordo com os objetivos da companhia.

## 1.2 Orçamento Empresarial

O orçamento empresarial teve sua origem na administração pública e ganhou relevância a partir da metade do século XX, mais precisamente entre os anos de 1950 e 1960, quando grandes empresas passaram a utilizá-lo em suas operações.

A maioria das empresas de grande porte e multinacionais têm entre suas responsabilidades desenvolver orçamentos para seus períodos de operação. No orçamento empresarial, as empresas podem estimar quais serão suas receitas e despesas para os próximos períodos.

Os períodos mais comuns para o levantamento orçamentário que podem ser utilizados pelas empresas são: o Orçamento Anual que compreende os próximos doze meses, o *Quarter* Americano que compreende as totalizações por trimestres, e também o Orçamento Plurianual ou de Capital que corresponde ao orçamento dos próximos cinco anos. Dentre os



períodos mencionados, o orçamento anual é um dos mais utilizados pela maioria das empresas que estimam suas receitas e despesas para os próximos doze meses.

Considera-se como receita, para uma organização, a venda de mercadorias ou prestações de serviços. Considera-se que despesa seja todo sacrifício, todo esforço que a empresa empenha para obter receita.

Segundo Figueiredo & Caggiano (1997, p. 108):

O próprio processo orçamentário requer organização. Em grandes firmas, o orçamento está sempre nas mãos da comissão orçamentária, cuja função é coordenar e controlar o processo orçamentário para toda a organização. As estimativas do departamento de orçamento são requeridas aos gestores divisionais, que, por sua vez, divulgam estes pedidos a seus subordinados. Assim, as estimativas orçamentárias são baseadas em informações que fluem de baixo para cima, dentro da organização. A comissão orçamentária é responsável pela coordenação destas informações e pela resolução de qualquer dúvida através de consultas aos gestores envolvidos. A proposta orçamentária final será apresentada à diretoria para aprovação final.

Um orçamento empresarial pode ser elaborado por fases de acordo com as necessidades da organização, o que permite que ao longo do tempo despendido para desenvolver um orçamento, todos os níveis da empresa sejam envolvidos neste trabalho, sendo mais comuns às fases contendo início, revisão e finalização.

A proposta orçamentária geralmente é encaminhada aos órgãos de decisão em uma organização, sendo aprovada segue para o processo de implantação, caso contrário, geralmente, pode ser refeita.

Empresas de grande porte e multinacionais geralmente dispõem de sistemas informatizados que auxiliam o processo de elaboração do sistema orçamentário.

Em grandes empresas, por exemplo, o acompanhamento da execução orçamentária pode contar com o auxílio do ramo da Controladoria, que permite ao *controller*, profissional que atua na área econômica e financeira, obter uma visão empresarial e posicionar os executivos da organização sobre os aspectos operacionais e estratégicos, baseado nos dados fornecidos pela contabilidade.

### **1.3 Vantagens e limitações do orçamento**

Um sistema orçamentário organizado de acordo com as atividades e necessidades da organização pode proporcionar inúmeras vantagens na avaliação de seu desempenho

operacional, dentre as mais significativas podemos citar: o prévio e cuidadoso exame de todos os fatores importantes que influenciam a tomada de decisão, além da administração da empresa dedicar atenção especial aos eventos que podem surgir perante novas condições externas.

A gestão realizada pelos administradores passa a ser específica, pois haverá maior comprometimento ao invés de metas e alvos vagos e imprecisos. Mais uma vantagem do plano orçamentário é que a sua aplicação tende a melhorar a utilização dos recursos disponíveis para a empresa, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias, para que seus objetivos sejam alcançados.

Apesar de todas as vantagens e benefícios que o orçamento empresarial pode proporcionar para uma empresa, seus gestores, sócios, colaboradores, clientes e fornecedores, ele não pode não ser considerado a resposta para todos os males, pois para ser bem aplicado em uma empresa, é necessário que hajam atitudes apropriadas e o conhecimento da técnica envolvida na sua utilização.

Ressalta-se que um dos obstáculos do orçamento é que a sua elaboração é pura e simplesmente estimativa, estando sujeito a erros maiores ou menores segundo o grau de sofisticação utilizado no processo de estimativa, e a própria incerteza inerente ao ramo de atividade.

Porém, se a finalidade do orçamento é planejar, nada pode ser feito para eliminar toda margem de erro, pois é melhor planejar com consciência do erro que possa estar sendo cometido, do que simplesmente admitir um futuro incerto e não se preparar para enfrentá-lo.

O custo para a elaboração de um planejamento orçamentário também pode ser uma barreira para as empresas que não tem condições intelectuais e administrativas para elaborar, e nem recursos financeiros para contratar uma consultoria especializada para desenvolver um plano orçamentário.

O orçamento empresarial pode não obter êxito em empresas cuja administração seja centralizadora e autoritária, pois o plano orçamentário geralmente pode ser elaborado como um plano participativo.

## **1.4 Orçamento e Contabilidade**

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisão dentro e fora da empresa. Ela é uma ciência bastante antiga e sempre

existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 27) definem que:

Contabilidade é delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registros de todas as transações financeiras nos livros contábeis de acordo com os princípios de contabilidade e com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo.

Ressaltamos que a contabilidade não pode ser considerada apenas para atender às exigências do fisco, pois trata-se de uma ciência importante que pode auxiliar os gestores a tomarem decisões dentro das empresas.

Geralmente todas as movimentações possíveis de mensuração monetária podem ser registradas pela contabilidade, que em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios que podem evidenciar a situação da empresa para os interessados, e por meio deles recordar os fatos acontecidos, analisar os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomar decisões em relação ao futuro.

Para que o orçamento possa proporcionar aos administradores uma ferramenta de gestão, é importante que o orçamento utilize os dados provenientes da contabilidade da organização.

Vaena & Huetz (1966, p. 24) concluem que:

Toda nomenclatura a que o Orçamento Empresarial se submete deve coincidir com a apresentada e classificada pela Contabilidade da empresa, e vice-versa. Desta forma todos os detalhes contábeis podem ser utilizados no controle de todos os itens do orçamento. Além disso, é muito importante lembrar que há absoluta necessidade de que os dados utilizados sejam os mesmos, bem como e, fundamentalmente, cumpre que as datas coincidam, isto é, datas do início e término do exercício considerado. Este exercício, freqüentemente, fracionado em meses e semanas, deve coincidir nas datas, tanto para o Orçamento como para a Contabilidade, a fim de se ter uma completa harmonização dos dois controles.

## 1.5 Planejamento

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 27) definem planejamento como:

Estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e a longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.

Considera-se que o planejamento seja fundamental para uma gestão eficaz, para que durante a atuação da empresa no mercado, os gestores não sejam surpreendidos por imprevistos e riscos ameaçadores que possam comprometer o sucesso da organização.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 43) ressaltam que:

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro. Teoricamente, a função de planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório por uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes de a decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia racional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado.

A sua importância deve-se a possibilidade de estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar quais os recursos a serem utilizados, definir e delegar funções e responsabilidades, para que a empresa possa alcançar os objetivos pretendidos.

A sobrevivência de uma organização em um ambiente competitivo pode estar vinculada diretamente à capacidade da empresa em antecipar-se aos acontecimentos do mercado em que atua. Para que uma empresa tenha sua administração bem-sucedida, recomenda-se o planejamento de suas atividades que poderá ser mensurado por meio do orçamento.

Sendo assim, Lunkes (2003, p. 40) assevera que: “O orçamento materializa os planos (planejar) sob a forma de valores”.

Geralmente, uma organização obtém êxito quando atinge os objetivos de sua missão, não uma única vez ou algumas vezes, mas ao longo do tempo, necessitando que haja a preocupação com o resultado econômico, o qual poderá garantir uma contraprestação de recursos investidos e a continuidade dos negócios.

Essa preocupação deve estar presente em todas as fases da gestão: planejamento, execução e controle.

### **1.5.1 Níveis de Planejamento**

Sanvicente & Santos (1995, p.18) identificaram três níveis de planejamento:

Planejamento Estratégico, em que as decisões a serem tomadas dizem respeito principalmente a problemas externos da empresa, mais comumente às linhas de produtos e serviços e aos mercados atendidos;

Planejamento Administrativo ou integrativo, no qual a preocupação volta-se para a melhor estruturação possível dos recursos (humanos, físicos e financeiros).

Planejamento Operacional, ou aquele em que as atividades previstas buscam a utilização dos recursos da empresa da maneira mais eficiente possível em dado período.

Salienta-se que o planejamento estratégico combina as capacidades da empresa com as oportunidades que o mercado oferece para que os objetivos sejam alcançados. O planejamento estratégico considera com clareza quais os objetivos gerais e específicos da empresa, qual o mercado que atua, quem são seus concorrentes, seus clientes, seus fornecedores, como a organização é afetada pela economia e quais os riscos e estratégias a aplicar no caso do plano principal falhar. No planejamento operacional, a empresa pode utilizar seu potencial máximo de recursos para executar o que foi planejado.

O planejamento administrativo permite que a empresa possa elaborar sua estrutura organizacional e os procedimentos das suas rotinas administrativas e financeiras, podendo também efetuar um planejamento financeiro que pode envolver o conjunto desses três níveis de planejamento.

Em um ambiente organizacional o planejamento pode ser considerado essencial em todas as suas atividades, principalmente na área financeira. O planejamento financeiro permite que a empresa planeje com antecedência as possibilidades de investimento visando seu crescimento.

## **1.6 Planejamento Financeiro**

De acordo com Gitman (2005, p.92):

O planejamento financeiro é um aspecto importante das atividades da empresa porque oferece orientação para a direção, a coordenação e o controle das providências tomadas pela organização para que atinja seus objetivos.

Considera-se o planejamento financeiro um processo formal que pode conduzir a gestão da administração financeira de uma organização. O planejamento financeiro permite

que a organização visualize com antecedência as possibilidades de investimentos, o grau de endividamento e o montante de dinheiro, por exemplo, que considera necessário manter em caixa, visando seu crescimento e sua rentabilidade.

Sendo assim, o planejamento financeiro torna-se importante para as tomadas de decisões de investimentos.

Ainda segundo Gitman (2005, p.92): “Dois elementos essenciais do planejamento financeiro são o planejamento de caixa e o planejamento de resultados”.

O planejamento de caixa envolve a elaboração do orçamento de caixa, no qual a empresa pode projetar suas necessidades ou suas sobras de recursos, por meio da previsão de entradas e saídas de recursos em um determinado período de tempo.

Já o planejamento de resultados envolve a elaboração de demonstrações projetadas, ou seja, a empresa pode projetar sua demonstração do resultado do exercício e o seu balanço patrimonial. As demonstrações projetadas de uma organização geralmente apóiam-se no regime de competência para projetar o lucro e a posição financeira geral da instituição. Tanto o orçamento de caixa quanto as demonstrações projetadas podem ser úteis para fins de planejamento financeiro.

Um planejamento financeiro pode ser elaborado a curto prazo e a longo prazo. Os planos financeiros de curto prazo geralmente são operacionais, permitem determinar para uma organização, seus objetivos financeiros de curto prazo e também o impacto previsto para os mesmos. Esses planos podem abranger um período de um a dois anos.

O planejamento financeiro de curto prazo possibilita à empresa estimar detalhadamente o fluxo de entradas e saídas de recursos monetários gerados pela sua própria atividade, possibilita ainda um controle preciso das disponibilidades financeiras, minimizando despesas e maximizando aplicações.

Os principais planos financeiros de curto prazo utilizados pela maioria das empresas são os orçamentos de caixa e os orçamentos de lucro. O orçamento de caixa pode torna-se uma ferramenta que permite ao gestor financeiro identificar as necessidades e as oportunidades financeiras de curto prazo da empresa. O objetivo do orçamento de lucro é analisar o resultado operacional proveniente do planejamento financeiro para um determinado período.

A projeção do lucro é um fator determinante da execução do planejamento financeiro. Se for considerada satisfatória, é lícito que se dê prosseguimento, entretanto, se a projeção do resultado for considerada abaixo das expectativas, é recomendável que haja reformulação do planejamento financeiro.

O planejamento financeiro de longo prazo busca conhecer antecipadamente o impacto da implementação das ações projetadas sobre a situação financeira da organização, indicando aos gestores se haverá excesso ou insuficiência de recursos financeiros.

Para minimizar os riscos envolvidos nas decisões de investimentos de longo prazo, as empresas ao elaborarem seu planejamento financeiro, recomenda-se que devem levar em conta alguns fatores como: quais são as oportunidades de investimento disponíveis e apropriadas à empresa? De que forma a empresa pretende financiar esses financiamentos? ou seja, qual o nível de endividamento a ser adotado? e analisar qual o retorno esperado.

O orçamento pode ser considerado a essência do planejamento de uma organização, ou seja, tudo o que foi planejado passa a ser mensurado, quantificado e determinado para que a empresa alcance seus objetivos. O orçamento no planejamento pode servir como roteiro para que a empresa atinja seus objetivos e coordene suas diversas atividades, podendo também proporcionar o mecanismo de controle para que possa acompanhar e avaliar o seu desempenho operacional realizado.

## 1.7 Controle

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 27) definem que:

Controle é desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação aos outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.

Considera-se que o termo controlar faça parte do processo de verificação dos resultados operacionais em uma organização.

Segundo Lunkes, (2003, p. 30): “A idéia central do controle é manter a empresa na direção estratégica previamente definida, ou seja, monitorar os progressos ou indicadores estratégicos”.

O objetivo do controle em uma organização pode servir para assegurar que as suas atividades ocorram de acordo com o que foi planejado. O controle pode ser realizado por meio do sistema de informação da empresa, que possibilita a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas.

O controle permite acompanhar a execução das atividades realizadas, e comparar o desempenho efetivo com o planejado. Salienta-se que controlar não é pura e simplesmente

acompanhar inúmeros relatórios, controlar pode envolver a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação, e eventual correção do desempenho alcançado.

Permite também indicar as medidas corretivas quando o desempenho efetivo não é considerado satisfatório e o processo de execução pode ser redirecionado para melhor atender os objetivos da empresa.

O controle pode proporcionar informações para a avaliação de desempenho dos colaboradores com responsabilidades administrativas e operacionais. Na possibilidade de ocorrer um desempenho mais satisfatório do que o esperado, o controle orçamentário pode apontar oportunidades de investimentos para a empresa.

O controle financeiro geralmente pode ocorrer após a execução das atividades previstas no plano orçamentário. Pode ser considerado o confronto dos dados orçados com os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil.

Por meio do controle financeiro uma organização pode identificar e analisar as variações ocorridas, corrigir os erros que foram identificados, e ajustar o plano orçamentário, se for necessário, para que se possa garantir o processo de otimização do resultado e a eficácia empresarial.

Ao realizar o efetivo controle do que foi planejado, orçado e executado, a empresa pode ter uma administração bem-sucedida dos seus negócios, além de alcançar chances de crescimento no mercado.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 209) concluem que:

Controle, entretanto, é uma atividade em si, e deve afetar (realmente afeta) todos os aspectos da organização. Pode-se antever o ciclo do controle na forma de um modelo generalizado. O ciclo do controle mostra que a sua origem são os objetivos da organização, com base nos quais os planos são desenvolvidos. O ciclo do controle integra ambos; as informações de *feedback* possibilitam que o desempenho real seja comparado com o estabelecido no planejamento anual, possibilitando assim aos gestores controlarem as operações e as alocações de recursos para estas operações.



## **CAPÍTULO 2 - A ELABORAÇÃO E A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

Dentre as ferramentas integrantes do Sistema de Informações Gerenciais, o Orçamento Empresarial tem a função de planejar e acompanhar as operações da empresa, em termos financeiros e econômicos, projetar, acompanhar e apurar o fluxo de caixa, o resultado de exercício, a geração ou diminuição de caixa, e a partir do balanço patrimonial, a variação entre o planejamento e a execução das operações da mesma (MOREIRA, 1985).

A elaboração do Orçamento Empresarial normalmente se inicia com a política estratégica da organização, definida pelo conselho administrativo, a qual abrange as diretrizes estabelecidas por ela e a elaboração das previsões.

### **2.1 Processo Gerencial de Elaboração do Orçamento**

Na maioria das empresas a elaboração do orçamento é de responsabilidade da controladoria ou da área financeira, em função da necessidade de dados, informações e estatísticas de âmbito financeiro e contábil.

O profissional responsável pela elaboração do orçamento deverá ter conhecimento de todas as etapas a serem orçadas ou no mínimo que tenha uma visão ampla do conjunto da empresa.

A elaboração do orçamento empresarial feita por um profissional qualificado na área financeira ou controladoria proporciona à empresa a análise de valores como: previsão de vendas em quantidade, quantificação de matéria-prima, despesas administrativas, com vendas, financeiras, depreciação, investimentos, dentre outros.

As atribuições e responsabilidades da área que elabora o Orçamento Empresarial seja ela controladoria ou financeira são:

- Definir as políticas gerais pela elaboração do orçamento.
- Definir as hipóteses e a conjuntura econômica.
- Coordenar o processo de elaboração do orçamento e das revisões ocorridas durante o ano.
- Dar suporte técnico para as demais unidades.
- Verificar a congruência e a coerência dos orçamentos.
- Apoiar a alta administração (SHUBERT, 1985).

A elaboração das previsões orçamentárias é necessária para que a empresa examine todas as variáveis que poderão ocorrer no período de orçamento e estabeleça as premissas nas quais são descritas todas as normas, regras e procedimentos para a elaboração do orçamento, e os cenários “ambientes” em que o orçamento é realizado, além das variáveis previsíveis poderão ocorrer também casos que estão fora do conhecimento dos responsáveis pela elaboração do orçamento.

Observa-se que, na montagem do orçamento empresarial, o mesmo deve possuir algumas características para que o mesmo não se torne impraticável, inviável ou fora da realidade da empresa e do mercado. Tais características são observáveis a partir do momento em que a empresa preocupa-se em avaliar todos os fatores, sobrescritos acima, e tais características podem ser definidas a partir da afirmação de Schubert (1985 p. 230): “um fator importante no funcionamento do orçamento de uma empresa é que ele tenha duas virtudes básicas: agilidade e flexibilidade”. E afirma ainda:

Uma vez comprovada variação ou mesmo uma vez ocorrido um fato novo, o orçamento deve ser suficientemente ágil para receber estes elementos novos e produzir uma nova posição orçamentária e também deve ser suficientemente flexível para recebê-los e absorvê-los em seu sistema e produzir uma nova posição orçamentária sem descaracterizar a posição orçamentária originalmente prevista e aprovada pela direção da empresa.

Existem inúmeros tipos de Orçamento Empresarial que a empresa pode utilizar para estimar suas receitas e despesas para um período seguinte, porém, o orçamento empresarial se inicia pela elaboração do orçamento geral que, por sua vez, é composto pelos orçamentos específicos.

### **2.1.1 Orçamento Geral**

Segundo Moreira (1989, p. 15), orçamento geral é:

Um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

Ele permite à empresa conhecer antecipadamente em termos gerais seus resultados retratando a estratégia elaborada pela empresa e evidenciando, por meio da elaboração dos

orçamentos específicos, as áreas com maior ou menor importância de controle dentro dos orçamentos específicos.

## **2.1.2 Orçamentos Específicos**

As empresas industriais normalmente utilizam para a formação de um orçamento geral os seguintes orçamentos específicos:

- Orçamento de vendas;
- Orçamento de produção;
- Orçamento de matérias-primas;
- Orçamento de mão-de-obra direta;
- Orçamento de custos indiretos de fabricação;
- Orçamento de custo de produção;
- Orçamento de despesas administrativas e de vendas;
- Orçamento de capital (investimento);
- Orçamento de aplicações financeiras e financiamentos;
- Orçamento de caixa e
- Orçamento de resultado.

Dentre os orçamentos específicos citados anteriormente na seção, os abordados neste trabalho são: orçamento de vendas, orçamento de produção, das despesas administrativas e de vendas, de capital e por fim, orçamento de caixa. Estes orçamentos são abordados porque podem ser considerados os que têm maior correlação com os sistemas contábeis e os que apresentam maior tangibilidade.

### **2.1.2.1 Orçamento de Vendas**

O orçamento de vendas pode ser considerado a peça básica para início de todo o processo de planejamento de Caixa da empresa, sendo que, com base nele são formulados os programas de produção, compras, investimentos em ativo fixo, entre outros.

Esse orçamento consiste em apurar o valor e a quantidade total dos produtos a serem vendidos, devendo estipular ainda, os impostos incidentes sobre essas operações com base nas estimativas desenvolvidas pelos departamentos de venda e marketing.

Segundo Hoji (2006, p. 399):

A finalidade do orçamento de vendas é determinar a quantidade e o valor total dos produtos a vender, bem como calcular os impostos, a partir de projeções de vendas elaboradas pelas unidades de vendas e/ou executivos e especialistas em marketing.

Para Moreira (1987, p. 25): “O Orçamento de Vendas é, geralmente, o marco inicial no processo de elaboração de um orçamento e é com base nas informações que dele resultam que todas as fases seguintes evoluem”.

As informações que normalmente são necessárias para a elaboração do orçamento de vendas são:

- Vendas orçadas em unidades para o período desejado;
- Os preços unitários para o 4º trimestre do ano base para se estabelecer aqueles que irão vigorar no ano seguinte;
- Porcentagem de aumentos trimestrais previstas sobre os preços básicos de vendas;
- Alíquotas dos impostos que incidirão sobre as vendas.

Um orçamento de vendas deve considerar as questões relacionadas com o mercado, regiões geográficas, limitações do poder aquisitivo da população, taxas e impostos aprovados pelo governo e outros.

### **2.1.2.2 Orçamento de Produção**

Com base no Orçamento de Vendas, faz-se necessário a elaboração de um Orçamento de Produção que visa estimar qual será a quantidade de produtos a serem produzidos atendendo as necessidades geradas pelo Orçamento de Vendas.

Para Hoji (2006, p. 401): “Orçamento de Produção tem como finalidade determinar a quantidade de produtos que devem ser produzidos em função das vendas planejadas, considerando-se as políticas de estoques de produtos acabados”.

Para Moreira (1987, p. 27):

O Orçamento de Produção visa informar às unidades organizacionais relacionadas diretamente com o processo produtivo as quantidades a serem produzidas para atender às necessidades de vendas e da política de estoques de produtos acabados, sendo base para a elaboração dos orçamentos relacionados com o custo de produção.

Recomenda-se para as empresas que, antes de iniciar o processo de elaboração do orçamento, conheça a situação dos estoques de produtos acabados e do estoque de produtos em processo de fabricação.

### **2.1.2.3 Orçamento das Despesas Administrativas e de Vendas**

A finalidade do Orçamento de Despesas Administrativas é determinar os recursos que serão despendidos com a gestão da empresa.

O Orçamento de Despesas com Vendas visa dimensionar os recursos necessários para dar suporte às vendas orçadas. A maioria das despesas com vendas é de natureza fixa e algumas são variáveis, ou seja, variam em função do volume de vendas.

Para Hoji (2006, p. 424): “Algumas despesas são realizadas em volumes diferentes em cada mês, de acordo com as políticas adotadas e, nesses casos, elas são projetadas em valores correntes”.

### **2.1.2.4 Orçamento de Capital**

Segundo Campiglia (1995, p.341):

O Orçamento de Capital consiste na avaliação e na análise econômica de projetos de investimento mediante o emprego de métodos adequados cujas conclusões orientam a tomada de decisão para investir, ou não, ou ainda, dentre várias alternativas, a de optar pela mais vantajosa e que melhor atenda aos objetivos da empresa investidora.

Para Gitman (2005, p. 304): “Orçamento de Capital é o processo de avaliação e seleção de investimentos de longo prazo compatíveis com o objetivo de maximização da riqueza do proprietário da empresa”.

Devido ao fato das empresas estarem continuamente avaliando possibilidades de investimentos, o processo de Orçamento de Capital passa a ser contínuo. Entretanto, antes da empresa decidir sobre Orçamento de Capital, ela deve determinar a sua estratégia corporativa, ou seja, a sua abrangência de objetivos para investimentos futuros. O desenvolvimento dessa estratégia corporativa pode se dar por meio da elaboração de projetos de investimentos em ativos de longa duração.

O processo de Orçamento de Capital compreende cinco etapas distintas, mas interdependentes entre si, as quais são mencionadas a seguir:

1. Geração de Propostas – onde as propostas são feitas em todos os níveis de uma organização e revistas pela equipe do departamento financeiro.
2. Revisão e Análise – onde são realizadas a revisão e a análise formal para avaliar a adequação de propostas e determinar se estas são viáveis economicamente. Feita a análise, um relatório deverá ser elaborado e encaminhado para os responsáveis pela tomada de decisão.
3. Tomada de decisão – normalmente, as empresas realizam a tomada de decisão sobre gasto de capital baseada em limites de valor monetário, cabendo ao conselho administrativo autorizar gastos que ultrapassem valores certos.
4. Implantação – após o conselho administrativo analisar e aprovar as propostas, os gastos são efetuados e os projetos são implantados.
5. Acompanhamento – consiste no monitoramento dos resultados, e na comparação dos custos e benefícios com os que eram esperados. Nos casos em que os resultados diferem do que havia sido planejado pode haver a necessidade de interferência por parte da administração. (GITMAN, 2005)

A combinação de muitos fatores faz com que a elaboração do processo de Orçamento de Capital seja considerada, uma das funções mais importantes dos gestores financeiros, pois as decisões tomadas envolvem períodos de longo prazo, e com isso um erro na elaboração do orçamento pode causar ao longo do tempo um resultado indesejado para a empresa.

### **2.1.2.5 Orçamento de Caixa**

Consiste numa estimativa dos recebimentos e dos pagamentos de caixa, provenientes dos níveis de atividades planejados e do uso dos recursos que foram considerados nos orçamentos examinados anteriormente nas seções.

Para Gitman (2005, p. 94):

Orçamento de caixa é uma demonstração que apresenta as entradas e saídas de caixa planejadas da empresa, que a utiliza para estimar suas necessidades de caixa no curto prazo, com especial atenção para o planejamento do uso de superávits e a cobertura de déficits.

Segundo Moreira (1987, p. 44):

O Orçamento de Caixa é a peça orçamentária que consolida todas as movimentações de caixa, relacionadas aos diversos tipos de receitas e despesas, incluindo os aportes de capital e as aplicações de fundos que visam à execução dos projetos de expansão das atividades da empresa. Possibilita antever a necessidade de disponibilidade para suprimento e aplicações de recursos, a fim de evitar altos custos com a tomada de recursos em situação de emergências, como também maximizar as receitas que fundos disponíveis geram se forem bem aplicados.

O orçamento de caixa possibilita ao administrador financeiro uma visão clara do momento de ocorrência dos fluxos esperados de entradas e saídas de recursos ao longo de um período. Desta maneira, o administrador financeiro poderá planejar investimentos a curto prazo e preparar antecipadamente a obtenção de financiamento em caso de falta de caixa. Em geral, o Orçamento de Caixa é elaborado para um ano, embora possa ser desenvolvido para vários períodos.

## **2.2 Outras Considerações**

Para que o orçamento possa ser bem acompanhado, é necessário que os dados sejam constantemente atualizados e avaliados, exigindo conseqüentemente, mais esforço dos colaboradores.

Após a elaboração do orçamento empresarial preliminar, o mesmo deve ser avaliado e verificado, observando se os dados atendem às expectativas e seguem as diretrizes gerais da política de planejamento da empresa, atentando-se aos pontos que podem trazer dificuldades ou problemas de execução, implementação ou geração dos resultados previstos.

## **2.3 Implantação do Orçamento Empresarial**

A implantação do orçamento empresarial é o momento em que se coloca em prática tudo aquilo que foi planejado, tudo aquilo que foi orçado, pois, para a empresa o importante é conseguir desenvolver todas as etapas necessárias à utilização desta ferramenta gerencial que é considerada de grande importância para uma organização.

A implantação de um orçamento tem como objetivo criar um instrumento de ação gerencial, fazendo com que os responsáveis pelos departamentos de orçamento se comprometam com as metas a serem alcançadas pela empresa e em conseqüência se

comprometam também com as despesas e investimentos necessários à implantação do mesmo.

Existem alguns princípios que deverão ser seguidos antes de se implantar um sistema orçamentário, dentre os quais ele comenta:

- Envolvimento dos gerentes – neste comentário ele fala que os gerentes devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle, fazendo com que a empresa obtenha o comprometimento dos mesmos;

- Orientação para objetivos – o orçamento deve ser direcionado para que os objetivos sejam atingidos com eficiência e eficácia;

- Comunicação integral – é necessário que o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional sejam compatíveis para que a implantação seja realizada com eficácia;

- Aplicação flexível – o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e de planos. (PADOVEZE, 2000, p. 370)

Observados os princípios sobrescritos a empresa deve ainda atentar-se ao fato de que a implantação de um sistema orçamentário em uma empresa deve ser feita gradualmente. As inovações demandam tempo para serem bem executadas e compreendidas e ainda as conexões e conseqüências sobre os demais setores de controle exigem algum tempo até que todo o sistema esteja implantado (MAURICIO E LEOPOLD, 1966, p. 30).



## **CAPÍTULO 3 - A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO**

### **3.1 Considerações Iniciais**

A cada dia que passa a maioria dos administradores de empresas sentem a necessidade de introduzir controles administrativos visando o controle dos gastos. Dentre os controles administrativos mais utilizados, pode-se destacar o controle do sistema orçamentário, considerado como um instrumento fundamental, pois a sua utilização pode contribuir para a tomada de decisão, visando a correção de falhas ou ainda, maior aceleração dos esforços no rumo das metas traçadas e aprovadas pelos planos a longo e a curto prazo.

Welsch define controle como (1993, p.41):

Sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos administradores responsáveis pela sua realização.

Controlar e acompanhar periodicamente o desempenho das atividades operacionais de uma organização podem fazer parte do rol das rotinas administrativas, para que os gestores possam verificar se os resultados alcançaram as perspectivas da entidade.

Para Lunkes (2003 p. 34):

É preciso algum tipo de controle para assegurar que a empresa atinja seus objetivos. Uma vez determinados os objetivos, os planos orçamentários devem ser direcionados aos fins especificados nos objetivos. O processo orçamentário pode ser bastante formal nas grandes empresas, com equipes, comitês montados para elaborar e monitorar o orçamento. Por outro lado, nas pequenas empresas, o proprietário pode elaborar o orçamento em um pedaço de papel ou até mesmo na parte de trás de um envelope usado.

Uma vez que o plano tenha sido posto em ação, o orçamento pode ser considerado uma ferramenta que os gestores podem usar periodicamente para monitorar o progresso. O controle dos resultados permite que os gestores comparem os resultados reais com os resultados orçados.

Segundo Padoveze (2005, p. 273), o controle orçamentário:

Ocorre após a execução das transações dos eventos econômicos previstos no plano orçamentário. Não se concebe um plano orçamentário sem o posterior

acompanhamento entre os acontecimentos reais versus os planejados e a análise de suas variações. A base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil. As variações ocorridas entre os dados reais e os dados orçados permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes de plano, preços, quantidades, eficiência etc.

Pode-se considerar que o controle orçamentário expressa o *feedback* para a gestão dos negócios, pois o controle orçamentário permite que haja o monitoramento e a avaliação do progresso, e corrigir quando detectar erros.

Padoveze (2005, p.273) assevera que os objetivos principais do controle orçamentário são: “Identificar e analisar as variações ocorridas; corrigir os erros detectados; ajustar o plano orçamentário, se for o caso, para garantir o processo de otimização do resultado e a eficácia empresarial”.

As oscilações, instabilidades e as constantes mudanças que geralmente ocorrem no mercado podem afetar direta ou indiretamente os resultados operacionais em uma organização, mesmo ela exercendo suas atividades de acordo com o seu planejamento.

O controle orçamentário permite a comparação das diferenças dos dados previstos com os resultados obtidos. Geralmente esses resultados podem ser mais do que satisfatórios, ou então podem ser resultados desastrosos. Essa diferença é comumente conhecida como variação.

De acordo com Hayes (2004, p.140):

A diferença entre os resultados reais e os resultados esperados pelo orçamento é chamada de variação. Uma variação pode ser favorável quando os resultados reais são melhores que os esperados, ou desfavorável, quando os resultados reais são piores que os esperados.

Em grandes empresas onde há o departamento de controladoria, por exemplo, é possível que a controladoria desempenhe o controle orçamentário acompanhando e coordenando os objetivos globais do empreendimento.

Padoveze (2005, p. 274) aduz:

O conceito de controle efetuado pela controladoria é no sentido de buscar a congruência de objetivos, otimização dos resultados setoriais e corporativos, apoio aos gestores, correção de rumos, ajustes de planos, etc. – nunca em um conceito de controle punitivo, que enfraquece a atuação do controller.

Frezatti (2000, p. 40) conclui que:

O controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados ao que planejou para dado período. Nessa abordagem, é importante definir e acompanhar o todo e as partes. Em outras palavras, significa que as metas da empresa podem ou não ter sido atingidas (retorno sobre o investimento, valor residual, lucro, geração de caixa, distribuição de dividendos etc.) Tais metas são entendidas como macro no sentido de que dependem do desempenho de todas as áreas da organização. A realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento. Tomar conhecimento sem desenvolver ação corretiva, quando necessário, é pura perda de tempo e energia.

Admite-se que para uma organização desenvolver um controle orçamentário eficaz, é necessário primeiramente que os gestores considerem a vital importância do controle orçamentário em contribuir para a administração dos negócios. É importante que o controle orçamentário seja integral, isto é, tenha a abrangência de todas as atividades da empresa.

Isolado, o orçamento pode ser considerado estéril, mas em conjunto com o controle orçamentário, pode alcançar o objetivo colimado: uma administração eficiente.

### **3.2 Níveis de Controle**

O controle orçamentário pode ser considerado um instrumento básico e indispensável para que uma organização acompanhe, desde o rendimento das suas atividades operacionais até o equilíbrio das suas finanças.

Segundo Lunkes (2003, p. 30):

Definir e monitorar os fatores chaves do sucesso é um dos principais desafios das empresas nos últimos anos. A idéia central do controle estratégico é manter a empresa na direção estratégica previamente definida, ou seja, monitorar os progressos ou indicadores estratégicos.

Vaena & Huetz (1966, p. 59) aduzem que:

O controle dos orçamentos é, pois a chave fundamental de todo o sistema orçamentário. Este, sem um controle adequado, pode vir a fracassar, porque não reflete nem indica as perdas possíveis e suas causas. Um aspecto particular, que desde logo convém lembrar e ter sempre em mente, diz respeito à necessidade de se manter o controle orçamentário em estreita

coordenação com todos os demais setores da empresa, fundamentalmente com a Apuração de Custos e com a Contabilidade.

Para uma organização desenvolver um controle orçamentário eficiente, recomenda-se que o controle orçamentário seja composto pelos três níveis de controle conhecidos como controle estratégico, tático e operacional.

O fluxo de informações pode ser muito importante em um ambiente organizacional, principalmente para os gestores que administram os negócios. Os gestores de uma organização, por exemplo, podem necessitar de informações sobre os planos pretendidos, o progresso na execução e sobre as ameaças e oportunidades referentes ao desenvolvimento das atividades operacionais.

O controle estratégico basicamente pode ser elaborado com as informações que são consideradas importantes para o desempenho das atividades de uma organização.

No controle estratégico segundo Lunkes (2003, p. 30): “São definidos os procedimentos e as rotinas formais, tais como planos, orçamentos e parte do mercado que monitora os sistemas, embora também estimulem processos informais que afetam o comportamento.”

Lunkes (2003, p. 31) ainda complementa que:

As medidas estratégicas geralmente são alinhadas e complementadas por medidas táticas e operacionais. O controle estratégico é um sistema híbrido que monitora o desempenho do negócio em relação a marcos estratégicos, e é complementado pelas metas orçamentárias.

Segundo Mosimann & Fisch (1999, p. 77) o controle estratégico:

Consiste na verificação das relações da empresa com o ambiente, comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais e conseqüentes ameaças e oportunidades à empresa, má condução do negócio, ou falsas premissas na elaboração das diretrizes estratégicas.

Sendo assim, o controle estratégico pode ser importante para que uma organização efetue um controle orçamentário mais específico. O controle estratégico pode interligar-se com o controle tático e operacional.

O controle tático pode ser considerado um instrumento que pode ser utilizado no processo de verificação e acompanhamento que permite ao gestor examinar se os objetivos da entidade estão sendo atingidos.

Para Mosimann & Fisch (1999, p. 77) o controle tático:

Consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente, comparação com o respectivo plano tático e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais e conseqüentes ameaças e oportunidades à empresa e mais diretamente àquela área, má gestão da área ou falsas premissas na elaboração do plano tático (ou estratégico, com reflexos na área).

Já o controle operacional pode ser considerado o conjunto das ações que são necessárias para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões que foram previamente estabelecidos pela organização.

Mosimann & Fisch (1999, p. 77) aduzem que o controle operacional:

Consiste na verificação do cumprimento das metas estabelecidas no plano operacional (como o plano orçamentário) das áreas e da empresa como um todo. Está ligado também à execução pela verificação dos desvios em relação aos padrões existentes no momento da execução das tarefas, frequentemente diferente daquele usado na elaboração do plano orçamentário. A comparação do realizado com o orçado e com o padrão visa estabelecer respectivamente a eficácia e a eficiência da área ou da empresa como um todo, consubstanciando-se no princípio da Administração por Exceção. Os desvios, se significativos quanto ao primeiro ou ao segundo fator na concepção do gestor (em harmonia com o modelo de gestão empresarial), originarão as ações corretivas necessárias ao desempenho da área de responsabilidade da empresa.

Lunkes (2003 p. 33) ainda compara o controle orçamentário com um termostato:

O sistema de controle no orçamento tradicional funciona como um termostato. Na 1ª etapa, ele regula a temperatura, isto é, a concepção dos planos ou estabelecimento dos orçamentos. Na 2ª etapa, o orçamento faz a leitura da temperatura ambiente ou registro dos resultados. Já na 3ª etapa, que compreende o cálculo da diferença ou desvio, pode ser semelhante a um mecanismo que compara a temperatura ambiente, os resultados atingidos, a temperatura desejada, a previsão, o plano; se a diferença ou desvio entre as duas temperaturas é significativa, o termostato desliga o aparelho de aquecer ou resfriar. Entretanto, uma vez que a ação corretiva do termostato é programada, ele deve geralmente proceder à análise das causas dos desvios orçamentários antes de tomar as medidas corretivas.

Portanto, observa-se que o controle orçamentário pode apresentar melhor desempenho se for composto dos três níveis de controle: estratégico, tático e operacional, pois por meio desta abrangência, os gestores podem acompanhar mais detalhadamente o controle orçamentário.

### 3.3 Controle e responsabilidade

Os gestores de uma organização podem ser considerados os principais responsáveis pelo controle orçamentário da entidade. Pode-se considerar que o objetivo fundamental dessa responsabilidade pode ser a geração do lucro de suas áreas de responsabilidade, sendo assim, o controle orçamentário pode ser um dos instrumentos de gestão necessários para otimizar esse objetivo.

O lucro é o principal alvo a ser atingido por uma organização, e para auferi-lo é importante que haja o controle das atividades, e responsabilidade da direção da organização na gestão dos negócios.

Campiglia & Campiglia (1993, p. 292) asseveram que:

Posto que o lucro é o objetivo essencial de toda empresa, a meta do controle orçamentário consiste no planejamento do lucro que se quer atingir mediante a realização de certo volume de operações para determinado período de tempo.

O controle orçamentário pode ser efetuado pelos gestores por meio de acompanhamento de relatórios gerenciais, administrativos e financeiros.

Padoveze (2005, p. 274) recomenda que:

Todas as peças orçamentárias devem ser objeto dos relatórios de acompanhamento em relação ao realmente acontecido. O relatório clássico de controle orçamentário, por tipo de despesa e receita, para todos os centros de custos ou divisões, compreende: os valores orçados para o mês em pauta; os valores reais contabilizados no mês; a variação do mês entre o real e o orçado; os valores orçados acumulados até o mês em pauta; os valores reais acumulados contabilizados até o mês; a variação acumulada entre o real e o orçado até o mês.

A responsabilidade em efetuar o controle orçamentário é importante para que uma organização atinja as metas prescritas no orçamento geral e para que possa coordenar os esforços de todos os seus colaboradores.

Lunkes (2003 p. 44) complementa que:

A empresa é uma coleção de centros de responsabilidade, cada um dos quais é representado por uma caixa sobre o mapa da organização. Esses centros de responsabilidade formam uma hierarquia. No nível mais baixo da empresa, há centros de responsabilidade para as seções, turnos de trabalho ou outras pequenas unidades da empresa. Em nível mais alto, há departamentos ou

divisões que consistem em diversas dessas unidades menores mais o departamento global ou equipe divisional e pessoal do gerenciamento; essas unidades maiores também são centros de responsabilidade. Do ponto de vista do gerente executivo e da cúpula de diretores, a empresa toda é um centro de responsabilidade.

Centro de responsabilidade é qualquer unidade da empresa liderada por um gerente que é responsável por suas atividades. Eles podem ser classificados com base na dimensão de entradas e saídas em quatro tipos: centro de receita, centro de custos, centro de lucro e centro de investimentos. A responsabilidade não necessariamente precisa ser estabelecida por departamento; ela pode ser definida por atividade, processo, unidade de negócio ou até em função de uma conta contábil.

### **3.4 Metas fundamentais do controle orçamentário**

O mundo dos negócios pode ser considerado como uma guerra, e como em todas as guerras, vence aquele que melhor sabe neutralizar a força e o movimento dos adversários (concorrentes), favorecer o movimento de suas forças (seus vendedores), utilizar o potencial de suas armas (sua tecnologia), ocupar espaços estratégicos (de mercado) e minar a frente de batalha (sua área de abrangência) com seus projéteis (produtos/serviços).

A ação de uma organização, em qualquer nível, geralmente ocorre em uma determinada área de abrangência, que pode ser um bairro, uma cidade, um estado, uma região, ou mesmo um país ou muitos países de um ou de vários continentes. É importante levar em conta o ambiente de negócios nessas áreas que geralmente podem ocorrer diversas mudanças.

O ambiente de negócios pode envolver interferências e influências em vários aspectos como clientes, fornecedores, pessoal, concorrentes, tecnologia, finanças, legislação, governo, comunidade, meio ambiente, ameaças e oportunidades, etc., cuja interação não pode ser simplesmente ignorada.

De acordo com Frezatti (2000, p. 29):

Ameaças e oportunidades mostram a organização olhando para fora e identificando as oportunidades que deseja auferir, bem como as ameaças existentes. Exemplo de oportunidade: crescimento do mercado potencial por causa do aumento de renda. Exemplo de ameaça: entrada de novos concorrentes externos por abertura de mercado.

Diante desses cenários, as oportunidades e ameaças podem ocorrer onde pequenas decisões poderão influir em grandes resultados. Talvez até mais que isto, tal como em uma guerra militar, por exemplo, ocupar ou não uma posição hoje poderá influir, de modo positivo

ou negativo, no desempenho da organização em um futuro próximo ou dentro do período de cinco, dez ou quinze anos.

Na atual era da globalização as mudanças e transformações tornam-se cada vez mais rápidas e inesperadas. Chegar primeiro não pode mais ser considerado uma estratégia de competição, mas antes de tudo uma questão de sobrevivência.

Portanto, considera-se fundamental para uma empresa definir e conhecer a sua missão, ou seja, o seu propósito essencial, sua razão de existir, seu escopo operacional e seus objetivos gerais e específicos, de modo que sejam realísticos e possíveis de realização.

Considera-se também como meta, o meio pelo qual a empresa pretende alcançar seus objetivos gerais e específicos, e pode ser considerada como um fator importante que pode impulsionar e motivar a execução das atividades operacionais e ainda proporcionar o crescimento no mercado ao realizar seus objetivos.

O processo de gestão orçamentária, como já estudado, pode servir como uma ferramenta de contribuição para que a organização possa realizar sua missão, alcançar seus objetivos por meio das metas estratégicas, e conseqüentemente, crescer e se expandir.

É importante que o processo de gestão orçamentária, geralmente executado pelos gestores, siga um ciclo administrativo composto, por exemplo, pela seqüência comumente conhecida e utilizada por muitas empresas: planejar, controlar e executar.

Segundo Lunkes (2003 p. 40):

Planejar: o orçamento materializa os planos (planeja) sob a forma de valores; Controlar: o orçamento é um meio eficaz de efetuar a continuação dos planos. Ele fornece as medidas para avaliar a performance da empresa. Permite acompanhar a estratégia, verificar seu grau de êxito e, em caso de necessidade, tomar ação corretiva; Executar: a execução do orçamento contribui para assegurar a eficácia da organização e o comando que vai possibilitar a difusão dos planos. Isto serve para coordenar as diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e empregados. Ele serve como avaliação de sua performance e é a base para o sistema de remuneração.

Como já mencionado, o controle orçamentário não é somente acompanhar infinitos relatórios repletos de números e informações. Em uma empresa comercial, por exemplo, recomenda-se que o controle orçamentário seja composto por metas que podem orientar e contribuir para que a empresa realize seus objetivos pretendidos.

Campiglia & Campiglia (1993, p. 292) estabelecem que: “São quatro as metas fundamentais do controle orçamentário: a meta da venda; a meta da produção; a meta do lucro e a meta financeira”.



### 3.4.1 Meta da venda

Pode-se considerar que a meta da venda seja o planejamento das vendas que uma organização comercial pretende realizar. O planejamento das vendas pode consistir, por exemplo, no estudo e na análise do mercado consumidor, bem como fixação do preço de vendas, organizar e treinar vendedores. O mercado consumidor pode ser considerado como o conjunto de consumidores potenciais capazes de adquirir determinado produto fabricado ou revendido por uma empresa.

Segundo Lunkes (2003, p. 55):

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

Vaena & Huetz (1966, p. 31) complementam que a meta de vendas:

Toma em consideração as condições do mercado consumidor dos produtos da empresa, o impacto da concorrência, as condições da venda nos anos anteriores, a capacidade produtiva atual e a prevista para o ano visado, sem perder de vista fatores como interrupções na produção, os estoques dos produtos acabados, disponibilidades de matérias-primas nacionais e importadas, expansões programadas, fatores sazonais, regionais, etc.

A análise e o acompanhamento do mercado consumidor são muito importantes, pois pode ser a partir do comportamento desse mercado que empresa poderá traçar as diretrizes da sua meta de vendas. Ao realizar o planejamento de suas vendas, a empresa pode considerar vários fatores que podem influenciar o mercado consumidor, como o clima e a época do ano, pois geralmente de acordo com a época do ano e a região em que vivem, as pessoas podem exigir produtos diferentes para a satisfação das suas necessidades.

A idade também pode ser um fator importante, pois os hábitos e necessidades podem variar conforme a idade dos consumidores. O poder aquisitivo pode ser considerado um fator decisivo no consumo. Geralmente, quanto maior o poder aquisitivo, maior poderá ser a disponibilidade para consumir artigos de luxo ou artigos considerados como supérfluos. A moda e a tendência podem ser estudadas pelo planejador de vendas, pois mercadorias que não são do interesse do consumidor podem tender a diminuir seu volume de vendas.

O treinamento dos colaboradores pode ser essencial para que o trabalho flua de acordo com o que foi planejado, principalmente o treinamento para o pessoal de vendas e atendimento, por exemplo, que podem transparecer e evidenciar diretamente a imagem da empresa para o cliente.

Segundo Campiglia & Campiglia (1993, p. 293):

A meta da venda governa toda a política operacional da empresa, uma vez que, em essência, é a venda o fato administrativo gerador do lucro ordinário. As implicações orçamentárias pertinentes se condensam nestes quesitos: o que vender, quanto vender, quando, onde e como vender, por quanto vender. Por outras palavras: volume, espécie, área de venda, preço e política promocional da venda.

A formação do preço de venda é um fator importante que pode envolver custos, despesas, margem de lucro e a concorrência. Para vender uma mercadoria ou um serviço, por exemplo, é necessária a formação do preço de venda, no qual podem estar embutido todas as despesas (gastos/sacrifícios que a empresa empenha para disponibilizar seu produto à venda), custo com a aquisição para a estocagem de produtos, e o lucro necessário para que a empresa possa obter o retorno do capital empregado.

De acordo com Campiglia & Campiglia (1993, p. 293):

A dosagem da venda periódica determina a dosagem e o comportamento das demais metas orçamentárias; entretanto, é indispensável ter em conta a interdependência entre os diversos objetivos. A empresa, ainda que queira ou lhe seja vantajoso, não poderia operar um volume de vendas que exceda sua capacidade financeira. Da mesma forma, a análise incremental da venda poderia evidenciar, em certas circunstâncias, que a venda além de determinado volume importará no decréscimo da renda marginal desfavorecendo a remuneração dos investimentos aplicados e prejudicando assim a meta do lucro.

Na elaboração da meta da venda, como um dos objetivos no controle orçamentário, é importante que haja uma previsão do volume de vendas de acordo com os estudos que podem ser realizados junto ao mercado. O processo de elaboração das previsões de vendas pode ser considerado complexo, pois não envolve apenas uma simples estatística de quantidades vendáveis, mas pode envolver principalmente o estabelecimento do volume ótimo da venda levando em conta não somente a capacidade financeira e técnica da empresa e a receptividade do mercado, como também a máxima lucratividade para diferentes alternativas de volume e diferentes alternativas das espécies a produzir.

Campiglia & Campiglia (1993, p. 294) complementam que a técnica de estimativa de venda e a fixação da meta orçamentária é resultante de um trabalho cuidadoso a ser desenvolvido sobre os seguintes elementos básicos:

- a-) a conjuntura econômica do país;
- b-) a capacidade do consumo total do país ou das regiões de atividade da empresa;
- c-) a capacidade de produção de todas as indústrias nacionais e os eventuais suprimentos de importação;
- d-) a porcentagem de contribuição da empresa para o consumo total;
- e-) a capacidade de produção da empresa;
- f-) a evidência estatística das médias históricas da empresa ponderadas sobre o movimento de venda dos últimos anos;
- g-) a “força” promocional da empresa e o depoimento de seus próprios vendedores ou agentes sobre as estimativas para o período orçamentário;
- h-) os planos expansionais da promoção futura: preços, tendências de mercado, censo demográfico da população consumidora, concorrência, campanhas publicitárias, literatura, amostras e outros expedientes;
- i-) a dosagem final do volume atendendo-se a: capacidade de produção, capacidade financeira e lucro colimado, elementos cuja ponderação obedecerá às análises técnicas segundo métodos aplicáveis.

### **3.4.2 Meta da Produção**

Em uma empresa industrial que fabrica e comercializa seus produtos, por exemplo, a meta da produção, como um dos objetivos no controle orçamentário, pode contribuir para que a organização possa estimar sua capacidade de produção. A meta de produção pode ser considerada como um plano de produção para um período determinado visando a atender às vendas orçadas por meio da meta de vendas e aos estoques preestabelecidos.

Lunkes (2003, p. 58) complementa que o objetivo da meta de produção é: “Assegurar o nível de fabricação suficiente para atender à demanda de vendas”.

Considera-se que depois de realizada a estimativa da venda, a meta da produção já poderá estimar o volume e as espécies que poderão ser produzidas. Para uma organização realizar as estimativas da meta de produção, recomenda-se que sejam considerados alguns fatores, como por exemplo: o espaço de armazenamento, a disponibilidade de mão-de-obra, prazo de entrega de materiais, capacidade técnica dos materiais, política de estoques, capacidade de produção, adequação das instalações, disponibilidade de matéria-prima e mão-de-obra, e determinação das escalas ou lotes de produção.

A política de estoque geralmente pode levar em consideração as características das vendas e da produção em uma organização, bem como os prazos de obsolescência física ou técnica, tamanho e frequência dos pedidos e as reações do mercado.

Campiglia & Campiglia (1993, p. 295) aduzem que a meta da produção deve considerar as seguintes proposições básicas: “O grau de utilização da capacidade técnica da fábrica; o provisionamento dos materiais e das partes que serão utilizadas na fabricação; o fluxo produtivo; a mão-de-obra necessária”.

Corroborando, Lunkes (2003, p. 58) assevera que:

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

A meta de produção pode contribuir para a elaboração do processo de produção, como por exemplo: o *mix* de produtos a ser fabricado, capacidade de mão-de-obra e estrutura física e técnica da empresa, capacidade de produção hora/máquina e o tempo disponível para atender a elaboração.

A importância da meta de produção pode abranger os períodos de curto e de longo prazo. No curto prazo a empresa pode estimar as quantidades de produtos que poderão ser fabricados. Já no longo prazo a organização pode estimar as exigências da capacidade de produção, como por exemplo, investimentos em imobilizado, estruturas do custo de produção, necessidade de pessoal e outros.

Considera-se que a meta de produção pode ser eficiente para que a organização possa buscar o equilíbrio entre a produção, a venda e o estoque, ou seja, a empresa poderá conciliar o atendimento da meta de vendas com a otimização dos custos de produção e a minimização dos investimentos em estoques.

### **3.4.3 Meta do lucro**

Admite-se que o alvo da maioria das organizações seja obter lucro. Entende-se por lucro o retorno financeiro obtido em relação aos investimentos realizados pelos sócios acionistas. Obter lucro pode ser considerado uma das características da sociedade capitalista

que geralmente o busca incessantemente, e que em alguns casos pode até tornar-se uma obsessão.

De acordo com Campiglia & Campiglia (1993, p. 296):

É o programa-fim, a base da inteira atividade da empresa. A determinação prévia, ainda que aproximativa do lucro dá ao administrador a medida da remuneração do esforço a despende. Orçado o lucro, sua dimensão pode apresentar-se satisfatória ou insuficiente. Tratando-se de uma estimativa futura, a insuficiência eventual do lucro poderá ser corrigida, seja através de uma política de redução dos custos, seja mediante um aumento possível do volume de produção e venda e seja ainda pela conjugação de ambas essas providências.

Considera-se que possivelmente nenhuma empresa desempenha suas atividades arduamente e em meio a tantas dificuldades para obter resultados negativos, ou seja, prejuízo. Acredita-se que uma organização exista para exercer suas atividades operacionais, sejam elas, produzir, vender e/ou prestar serviços de acordo com as necessidades da sociedade, além de gerar empregos, recolher impostos, se expandir e contribuir para o crescimento econômico do país.

O lucro pode ser considerado então como a motivação principal que pode manter a existência de uma organização. Obter lucro pode não ser uma tarefa muito fácil para muitas empresas, principalmente devido à concorrência e as constantes mudanças que geralmente ocorrem no mercado. A meta do lucro como uma das metas do controle orçamentário pode contribuir para que a organização possa planejar e mensurar o seu lucro.

Corroborando, Campiglia & Campiglia (1993, p. 296):

Em face das estimativas orçamentárias, conhecidos os diferentes fatores do custo total e a receita provável da venda, a análise do ponto do *break-even* e da “renda marginal” porá em evidência a perspectiva dimensional do resultado do período, possibilitando ao administrador a adoção das medidas corretivas ou supletivas capazes de proporcionar a otimização procurada. A previsão do lucro em função do volume constitui, sem dúvida, a atitude mais importante da política administrativa da empresa industrial. Sua implicação mais transcendente é a de imprimir aos negócios uma diretriz consciente para a consecução de um objetivo preestabelecido. É um caminho cujo traçado prévio enseja a percepção imediata dos eventuais desvios e os meios para corrigi-lo enquanto é tempo.

Para que uma organização possa planejar sua meta de lucro, considera-se necessário que ela conheça seus custos e se for possível manter o menor custo ao desempenhar suas

atividades operacionais. O comportamento do lucro pode ser influenciado pelas variações das receitas e dos custos em função do volume da produção e da venda.

Campiglia & Campiglia (1993, p. 297) aduzem que:

O lucro é meta, é objetivo colimado e como tal não pode dispensar a estimativa do custo para sua definição. Os “custos-padrões” e os “custos estimativos” surgiram dessa premissa, precisamente para possibilitar, de um lado, o controle específico do custo e, de outro, as previsões orçamentárias que constituem uma forma sublimada daquele mesmo controle em sua função antecedente. O “custo-padrão” é uma medida; o orçamento baseado nesse custo é um nível de produção previamente estabelecido para se atingir a meta do lucro, expressa em dimensões definidas. As variâncias unitárias e totais são os desvios evidenciados em função da medida do custo e do nível da produção. É decorrência necessária, portanto, o conhecimento dos custos para a eficiência do controle orçamentário.

### **3.4.4 Meta Financeira**

A meta financeira como uma das metas de controle orçamentário pode ser considerada importante para a orientação, direção, coordenação e controle financeiro para que a organização possa atingir seus objetivos.

De acordo com Frezatti (2000, p. 128) aduz que a meta financeira é:

A etapa financeira da montagem do orçamento é aquela que permite a análise global do instrumento. Isso ocorre porque todas as decisões tomadas durante o processo de elaboração do orçamento são traduzidas para a linguagem monetária, gerando demonstrações como o balanço patrimonial, a demonstração de resultados e o fluxo de caixa projetados. Com base nesses demonstrativos, indicadores são calculados com o objetivo de identificar a adequação financeira do orçamento.

Admite-se que a meta financeira pode cuidar dos recursos financeiros de uma empresa, ou seja, pode contribuir para a organização obter rentabilidade e liquidez. Entende-se por rentabilidade quando uma organização consegue obter a maximização dos retornos dos investimentos realizados pelos proprietários ou acionistas. Já a liquidez pode ser compreendida como a capacidade que uma empresa tem para saldar suas obrigações dentro dos prazos de vencimento.

De acordo com Campiglia & Campiglia (1993, p. 297):

O orçamento, em seu conceito clássico, é, antes de tudo, uma forma de controle financeiro mesmo porque a tradução monetária é uma constante no jogo das forças econômicas movimentadas pela empresa. O equilíbrio

financeiro é-lhe tão necessário quanto o lucro que remunera o capital e os esforços empregados. A estreita interdependência entre o financeiro e o econômico pode ser facilmente apreciada através do fato de que muitas empresas altamente lucrativas são levadas à bancarrota pelo desequilíbrio de suas finanças. O abuso do crédito como fonte de recursos financeiros de que frequentemente se lança mão para atender à expansão exagerada dos negócios, além da capacidade normal da empresa, constitui a causa mais comum desses desequilíbrios. Não menos importante, também, é a circunstância de que tal abuso pode influenciar o comportamento do lucro cuja dimensão se reduz sob os ônus das operações de crédito.

Sendo assim, pode-se considerar que a meta financeira pode contribuir positivamente para o equilíbrio e para a saúde financeira de uma organização.

Segundo Campiglia & Campiglia (1993, p. 298):

A meta orçamentária das finanças consiste, em suma, na avaliação das necessidades de capital circulante para determinado volume periódico de operações. É do conceito básico de ativo e de passivo, em qualquer situação patrimonial, que os investimentos da empresa promanam de duas fontes distintas: o capital próprio (capital próprio mais reservas livres) e o capital de terceiros (obrigações passivas). Deduzido o montante do ativo fixo que representa os investimentos imobilizados nos instrumentos técnicos da produção (maquinária, imóveis, instalações, etc.), o excedente dos capitais disponíveis constituem o circulante, isto é, a soma dos recursos financeiros aplicável no giro dos negócios ordinários. A velocidade cíclica da circulação desses valores determina o respectivo quociente de rentabilidade ou de reprodução do capital investido nas operações. A dimensão do lucro e o equilíbrio financeiro dependem, em grande parte, desse ritmo circulatório e do atendimento oportuno das necessidades de capital, em proporções definidas e segundo as previsões indicadas no orçamento do período. O conhecimento antecipado de tais necessidades habilita a administração a promover as medidas oportunas para assegurar os recursos financeiros indispensáveis.

### **3.5 O lado humano do controle**

Uma organização pode ser composta por um imóvel, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, tecnologia, estoques, clientes, fornecedores, e por pessoas, sendo elas denominadas colaboradores, pois contribuem para que a empresa possa exercer suas atividades e se manter no mercado em que atua. Sem pessoas, sem os recursos humanos dos quais uma empresa necessita pode ser impossível sua existência.

É importante que os administradores das empresas possam conter os conflitos entre os colaboradores e entre os gestores, para que não se comprometa o equilíbrio da estrutura

organizacional. A dosagem de poder é importante para que o autoritarismo não impeça a criatividade e o aperfeiçoamento dos trabalhos realizados pelos colaboradores.

A motivação organizacional é fundamental para que tanto a administração e seus colaboradores possam trabalhar felizes e satisfeitos com aquilo que desempenham. Este tipo de motivação pode ser realizado por meio de palestras, treinamentos, cursos e dinâmicas laborais, bem como a motivação financeira como aumento de salário e gratificação, e ainda promoção de função dentro da organização.

A maturidade no sentido do processo de planejamento e controle pode sintetizar que existe a consciência do que pode significar o planejamento e controle na organização e as reações práticas que podem ser consistentes com tal consciência. Tanto para os gestores como para os colaboradores entender o processo e tolerar o paulatino aprendizado pode até parecer simples, mas pode se revelar complexo e até mesmo extremamente difícil e estressante, em alguns casos.

Frezatti (2000, p. 60) conclui que:

A forma como a organização (leia-se: os executivos que dão o tom do gerenciamento) entende o ser humano é algo de extrema relevância para o processo de planejamento e controle. Acreditar que as pessoas são motiváveis, se comprometem com metas e buscam o progresso proporciona um tipo de postura na organização, tendo como consequência esforço para o aumento da participação das pessoas nos vários níveis, clima de confiança e visão que pode ser chamada de otimista no longo prazo. Contudo, as crenças de que as pessoas só trabalham mediante pressão, de que os compromissos são obtidos apenas nos casos de recompensas de curto prazo e mesmo de que o desenvolvimento de objetivos é um exercício exclusivamente individual, fazem com que a organização tome rumos de gerenciamento totalmente distintos, com consequências, inclusive, no sistema de informações, nos relatórios e nas cobranças de desempenho. O que se pretende considerar é que as pessoas têm crenças, as quais devem ser identificadas, entendidas e consideradas no processo de planejamento e controle.



## **CAPÍTULO 4 - AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO COM BASE NO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO**

Tomar decisões pode ser considerado o aspecto central na atividade empresarial de uma organização, pois as decisões podem ser elementos essenciais para a sobrevivência da instituição.

Por meio da avaliação do desempenho pode tornar-se possível verificar a consecução dos propósitos preestabelecidos, contribuindo assim para a tomada de decisões.

De acordo com Catelli (2001, p. 197):

Avaliar um desempenho passa a ser, assim, um meio para se tomar decisões adequadas. Constitui um processo complexo que incorpora, além das características informativas necessárias para se julgar adequadamente um desempenho, requisitos essenciais para se integrar ao processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

Geralmente os resultados das atividades podem requerer a quantificação do desempenho planejado e realizado, sendo assim, dentro do contexto organizacional a avaliação do desempenho pode ser implementada com o intuito de abranger o desempenho global da organização, ou ainda ser aplicada por áreas ou departamentos.

Segundo Figueiredo & Caggiano (1997, p. 265):

As informações orçamentárias podem ser usadas de três modos diferentes para avaliação de desempenho: 1. Avaliação restrita ao orçamento, onde o desempenho do gestor é principalmente avaliado na base de sua habilidade em ir constantemente ao encontro das metas orçamentárias numa base de curto prazo; 2. Avaliação consciente de lucro, onde o desempenho do gestor é avaliado na base de sua habilidade em aumentar a eficácia das operações de sua unidade em relação aos objetivos de longo prazo da firma. Nestes casos as informações orçamentárias serão usadas com certo grau de flexibilidade. 3. Avaliação não contábil, onde as informações orçamentárias terão um papel relativamente pequeno na avaliação do desempenho dos gestores.

O processo de avaliação de desempenho pode auxiliar a tomada de decisões nas organizações, podendo também desenvolver ações corretivas sobre as eventuais causas dos problemas identificados. A implementação do processo de avaliação do desempenho geralmente não tem outro propósito a não ser o de servir ao processo de gestão como um instrumento capaz de permitir pareceres que possam orientar decisões eficazes.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 259) ressaltam que:

Os objetivos da avaliação de desempenho podem ser estabelecidos como sendo os seguintes: 1. Calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores têm sido desempenhadas. 2. Identificar as áreas onde ações corretivas devem ser implementadas. 3. Assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização. 4. Possibilitar uma comparação entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir as áreas onde melhorias devem ser objetivadas.

Os processos planejar, executar e controlar, comumente exercidos nas organizações, podem materializar o conceito de avaliação do desempenho, sendo que no planejamento os gestores podem formular as expectativas de desempenho, na execução busca-se atingir essas expectativas com a implementação nas atividades operacionais, e o controle pode identificar por meio dos resultados obtidos se há desvios entre o planejado e o executado com o intuito de verificar as causas dos problemas, podendo oferecer alternativas de soluções.

A etapa do planejamento pode ser de suma importância para o orçamento, pois pode ser considerada um meio eficaz para efetuar a continuação dos planos, podendo ainda fornecer medidas para que os gestores possam avaliar o desempenho da empresa. Permite também acompanhar a estratégia e verificar seu grau de êxito, e em caso de necessidade tomar ações corretivas.

O processo de execução do orçamento pode contribuir para assegurar a eficácia da organização e o comando que pode possibilitar a difusão dos planos. Isso pode ajudar a coordenar diversas unidades da administração, motivando e avaliando os gestores e os colaboradores.

A motivação pode reforçar o papel da alta administração em fazer com que todos se sintam envolvidos no processo orçamentário, e que os resultados a serem obtidos possam ser considerados como méritos de todos, evidenciando o bom rendimento global da organização.

Como já relatado, o orçamento pode ser uma ferramenta que pode expressar quantitativamente o plano de metas de uma organização. A coordenação e a implantação do processo orçamentário geralmente estão voltadas para o planejamento, a comunicação, a motivação, o controle e a avaliação do desempenho.

O controle que geralmente pode ser executado pela alta administração de uma organização pode ocorrer na forma de revisões prévias, em que os planos podem ser discutidos, examinados e aprovados, antes mesmo da implementação das ações planejadas.

A avaliação do desempenho pode proporcionar para a organização um *feedback* que pode minimizar as incertezas típicas de um processo de planejamento na medida em que se concretizam os planos, ou seja, os gestores podem efetuar a comparação entre o que foi

orçado e o que foi realizado, podendo então avaliar o desempenho com base no controle orçamentário.

Catelli (2001, p. 212) entende que os elementos essenciais para realizar a avaliação de desempenho são:

- objetivos: toda avaliação tem um propósito, que não se encerra em si mesma, mas se relaciona ao contexto em que se insere. A razão da existência de uma avaliação de desempenho, no contexto empresarial, consiste em atender às necessidades do processo de gestão das atividades;
- objetos: identificar os possíveis objetos de avaliação de desempenho no contexto empresarial como sendo: o desempenho da empresa em sua totalidade; o desempenho das áreas que estão sob a responsabilidade dos gestores; o desempenho associado aos eventos econômicos; o desempenho associado a produtos/serviços específicos; e o desempenho de atividades relacionadas a funções ou cargos ocupados;
- padrões de comparação: são todas as expectativas utilizadas como padrão para a comparação do desempenho objeto de avaliação, representando uma situação ideal ou desejada, de natureza qualitativa ou quantitativa (física ou monetária), como, por exemplo, os planos e suas quantificações (metas, orçamentos) e padrões físicos e monetários;
- critérios: constituem um conjunto de princípios, conceitos, medidas, regras, que orientam todo o processo no sentido de se atingir os propósitos de avaliação. Representam as bases de avaliação, sobre as quais todo o processo se desenvolve. Na empresa, esses critérios são estabelecidos em seu modelo de gestão. Devem ser explícitos e revestidos de caráter motivador, de forma que o responsável pelo desempenho avaliado possa conhecê-los e orientar suas decisões;
- julgamento de valor: é o resultado de todo processo de avaliação. Da comparação entre desempenhos realizados e seus padrões, segundo critérios e objetivos preestabelecidos, resultam julgamentos sobre atributos desses desempenhos, que significam atribuir-lhes conceitos, conforme detenham ou não (em determinado grau) certas qualidades desejadas. Eficácia e eficiência referem-se à qualidades de um desempenho e exigem parâmetros que as evidenciem.

#### **4.1 Necessidade de diversas medidas de desempenho**

A avaliação de desempenho geralmente pode requerer medidas quantitativas e qualitativas. A análise e controle dos custos fixos e variáveis em uma organização podem refletir nos resultados operacionais. Por exemplo, o gestor do setor de produção pode esperar que a produção mantenha um alto nível de eficiência na produtividade para manter a qualidade dos produtos, a programação estabelecida, minimizar os custos e despesas e ainda manter uma relação satisfatória com os colaboradores.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 266) aduzem que:

É evidente que alguns dos objetivos organizacionais e departamentais podem conflitar, como por exemplo, a necessidade de minimizar custos e manter a qualidade do produto. A ênfase dada aos objetivos específicos significa que alguns outros podem não ser atendidos. Os objetivos da avaliação de desempenho estipulados requerem uma visão equilibrada do desempenho, levando em consideração as várias áreas de responsabilidade gerencial envolvidas.

Catelli (2001, p. 198) complementa que:

O sentido qualitativo de avaliação expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos de algum objeto, como, por exemplo, relativamente a um desempenho econômico: bom, ótimo, eficaz – conforme detenha certas qualidades. Nesse sentido, a avaliação requer padrões, em termos informativos, como parâmetros que permitam a realização desse julgamento. Requer, portanto, a mensuração das expectativas de desempenho, bem como de sua realização. Mensurar um desempenho expressa o sentido quantitativo do termo avaliação: refere-se à quantificação de atributos de um objeto, com o intuito de expressá-los numericamente. A quantidade de insumos, o preço de um produto, a altura de uma pessoa e a temperatura ambiente são exemplos de atributos de objetos expressos numericamente.

Sendo assim, as medidas de desempenho qualitativas e quantitativas podem auxiliar os gestores a avaliarem as questões entre custo, despesas e receitas, sem comprometer a qualidade de seus produtos ou serviços.

## **4.2 Administração por objetivos**

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 267) definem características da administração por objetivos:

1. As metas divisionais e departamentais devem ser claramente identificadas, definidas, e selecionadas as medidas apropriadas através das quais o desempenho gerencial será avaliado. Quando os objetivos são por demais vagos ou ambíguos para serem susceptíveis a definições claras em termos convencionais, substitutos devem ser encontrados para que possibilitem a sua definição e mensuração.
2. Deve haver participação em todos os níveis do processo de gestão e do processo de controle, a fim de assegurar boa comunicação entre o supervisor e os subordinados.
3. O estilo de gestão requer atenção particular ao elemento humano na organização, a fim de conduzir a um ambiente favorável o aproveitamento de todos os recursos.
4. A finalidade da administração por objetivos é proporcionar uma estrutura para administrar o sistema de controle que englobe estas três condições, traduzindo os objetivos organizacionais e as metas, de maneira que eles se tornem objetivos e metas pessoais de todos os gestores, não importando que sejam gestores divisionais ou departamentais.

A administração por objetivos pode proporcionar a uma organização um alto grau de coincidência de suas metas. Geralmente, alguns dos objetivos de uma organização podem não coincidir com os objetivos individuais dos gestores, bem como ter pouca significância para eles, por isso, a administração por objetivos procura estabelecer padrões pessoais em todos os níveis, no sentido de contornar o problema.

Segundo Figueiredo & Caggiano (1997, p. 268) a administração por objetivos envolve o seguinte processo:

1. Revisão dos objetivos e metas organizacionais de curto e de longo prazo.
2. Revisão, se necessário, da estrutura organizacional. Um organograma é necessário para esclarecer os títulos, deveres, e relacionamento entre os gestores.
3. Os padrões de desempenho necessários para satisfazer uma tarefa são estabelecidos pelo executor dela de acordo com seus supervisores imediatos. Sem que haja esta participação no estabelecimento dos padrões de desempenho ele não se sentirá identificado com eles.
4. Resultados são medidos e comparados com as metas. Um aspecto importante deste estágio é o uso do desempenho periódico numa revisão de avaliação na qual o supervisor e o subordinado juntamente discutem os resultados e fazem considerações para o futuro.
5. Objetivos organizacionais de curto e longo prazo são revistos à luz do desempenho corrente.

Sendo assim, a avaliação de desempenho pode ser considerada importante para que os gestores possam avaliar tanto o desempenho operacional da organização em um dado período, como avaliarem também seus próprios desempenhos como gestores. A administração por objetivos pode contribuir para a harmonização e equilíbrio entre os objetivos individuais dos gestores e os objetivos da organização.

### **4.3 Papel da avaliação de desempenho na empresa**

A avaliação de desempenho pode integrar-se ao processo de gestão empresarial visando atender às necessidades específicas das fases de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, ou seja, a avaliação do desempenho pode ser utilizada como um instrumento de gestão na organização.

Esse instrumento procura obter um gerenciamento eficaz dessas atividades, visando à otimização de suas contribuições, em termos de resultados, à eficácia empresarial.

Implementar o conceito de avaliação de desempenho em uma organização poder requerer a vinculação do processo às responsabilidades dos gestores, bem como sua integração ao processo de gestão.

Catelli (2001, p. 221) destaca dois propósitos fundamentais para a implementação de um modelo de avaliação de desempenho como instrumento de gestão, sendo eles:

- a. permitir o acompanhamento do desempenho dos gestores: buscando adequar seus comportamentos às expectativas inerentes às funções que exercem; demonstrando como têm feito uso da autoridade que lhes foi delegada para a gestão de atividades, diante de recursos limitados e para o atendimento de expectativas relativas a seu trabalho; ajustando suas atuações ao real interesse da empresa em sua totalidade, promovendo a identidade entre os objetivos das áreas e os objetivos globais da empresa; “quitando” a obrigação de prestarem contas de seus desempenhos a seus superiores hierárquicos; evitando conflitos relativamente a exigências que não estão sob a efetiva responsabilidade dos gestores.
- b. subsidiar e motivar uma gestão eficaz de desempenhos: identificando necessidades ou oportunidades de se decidir, por meio da detecção de desvios entre os desempenhos planejado e realizado, acionando, desse modo, um sistema de decisões de planejamento, de execução e de controle; identificando as causas dos desvios detectados, de forma a dar suporte informativo a um sistema de decisões, na busca de soluções alternativas voltadas para o foco do problema identificado; medindo o grau de eficácia e eficiência alcançado nas atividades desempenhadas; permitindo planejamentos com bases mais sólidas ao reduzir as incertezas típicas desse processo, à medida que as atividades sejam executadas e controladas; levando os gestores a considerarem em suas prospecções os critérios pelos quais serão avaliados seus desempenhos; levando os gestores a uma preocupação não apenas com a execução das atividades que estão sob sua responsabilidade, mas também com seu planejamento e controle.

Sendo assim, a avaliação de desempenho com base no controle orçamentário pode contribuir para uma melhor gestão dos negócios empresariais, pois dessa forma os gestores podem efetuar os planejamentos, as estratégias, os orçamentos da organização baseados na realidade do mercado, podendo se preparar e se precaver para o futuro para que a empresa possa obter sucesso em seus negócios.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

As constantes mudanças que geralmente ocorrem no dia-a-dia do ambiente de negócios, muitas delas produzidas pela globalização de mercados, acabam exigindo das empresas cada vez mais aprimoramento de seus processos de planejamento, avaliação e controle, com o objetivo de tomar decisões rápidas e eficientes para que os objetivos da continuidade, lucratividade e expansão sejam assegurados.

O Orçamento Empresarial pode ser considerado de grande importância e capaz de proporcionar grandes vantagens para aperfeiçoamento da gestão das organizações.

Os orçamentos podem ser considerados como os planos que a organização pretende realizar no futuro e para realizá-los é importante que haja previsões específicas e relevantes em relação às expectativas da organização.

O Orçamento Empresarial pode fornecer mecanismos de controle em termos financeiros, estratégicos e táticos, e ainda mensurar o desempenho econômico e financeiro das atividades operacionais da organização.

Sendo assim, conclui-se que a sobrevivência e o crescimento de uma organização dependem de um trabalho contínuo de planejamentos estratégico, tático e operacional, de médio e longo prazo, que podem ser quantificados em um orçamento mestre podendo envolver todos os setores da organização.

O orçamento é uma importante ferramenta para avaliar o desempenho operacional contribuindo para melhoria dos processos e garantindo assim a viabilidade e a permanência da empresa no mercado.

O acompanhamento orçamentário pode ser considerado como um termômetro para avaliar os processos de gestão da organização e pode ainda orientar mudanças necessárias ao longo do exercício, além de promover também o uso eficiente e eficaz dos recursos financeiros da organização, para que os recursos apontem para o conjunto comum de metas de negócios.

O orçamento também contribui para a eficiência da estrutura organizacional uma vez que permite uma maior integração e coordenação entre os diversos setores da empresa, racionalizando procedimentos administrativos.

Muitos estudos e discussões a respeito estão por vir, e com toda certeza a teoria e os conceitos existentes devem ganhar novos entendimentos com o passar do tempo, porém cabe aos contabilistas, como profundos conhecedores da estrutura organizacional e operacional da empresa, demonstrar as vantagens da utilização do orçamento para auxiliar a empresa no

mercado que está cada vez mais competitivo, orientando e dando suporte no processo de elaboração e implantação do processo orçamentário.



## REFERÊNCIAS

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.

CAMPIGLIA, Américo Osvaldo; CAMPIGLIA, Osvaldo Roberto P. **Controles de Gestão**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria – teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios da Administração Financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 2002.

HAYES, Samuel L. **Finanças para Gerentes**. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2004.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria – Seu Papel na Administração de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial Manual de Elaboração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial Manual de Elaboração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria – Conceitos, Sistemas, Implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo E. O. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 13. ed. São Paulo: Frase, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Introdução à Administração Financeira**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1997.

SABANSKI, Jaert J. **Prática de Orçamento Empresarial – um exercício programado**. São Paulo: Atlas, 1988.

SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração Financeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na Administração de Empresas: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

VAENA, Maurício; HUETZ, Leopold W. Von. **Orçamento Empresarial e seu Controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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