



**LUMEN FACULDADES
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS LUIZ MENDES
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO COMO MEDIDA DE
DESEMPENHO NA FUNÇÃO DE UM CONTROLER**

EMILIANA CAVALCANTE DE LIMA

**João Pessoa - PB
2006**

EMILIANA CAVALCANTE DE LIMA

**A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO COMO MEDIDA DE
DESEMPENHO NA FUNÇÃO DE UM CONTROLER**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Lúmen Faculdades, em cumprimento parcial das exigências para obtenção do título de bacharel em contabilidade.

Orientador: Prof. Mestre Thiago Alexandre das Neves Almeida.

**João Pessoa - PB
2006**

EMILIANA CAVALCANTE DE LIMA

**A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMETO COMO MEDIDA DE
DESEMPENHO NA FUNÇÃO DE UM CONTROLER**

Monografia aprovada em 21/12/2006

Prof. Thiago Alexandre das Neves Almeida, Msc.
Orientador – LUMEN

Prof. Theodorico Gomes Portela Neto
Examinador – LUMEN

Prof^a. Anelly Ramalho P. Meirelles
Examinadora – LUMEN

Dedico este trabalho, em primeiro lugar aos meus pais, ao meu namorado Márcio e amigos, em destaque a amiga Martha Rafaela, aos professores, que apesar de, muitas vezes, enfrentarem dificuldades, lutam para passar da melhor forma possível os seus conhecimentos a nós.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me abençoado e iluminado para o término deste curso;

Agradeço a meus pais Ivonete Cavalcante de Lima e Antônio Alves de Lima pelo amor, dedicação, apoio, participação, paciência e incentivo que sem o apoio deles não tinha tido esta oportunidade de conclusão de mais uma etapa da vida.

Agradeço a minha tia Maria Leda de Freitas Cavalcante pela suas orações e seu apoio ajudou para o término deste curso.

Agradeço à todos professores e funcionários em destaque ao meu orientador apesar dos contratempos teve toda paciência na minha orientação.

E agradeço a todos os meus colegas de sala de aula o vínculo de amizade que tivemos e em especial as amigas Martha Rafaela e Leonila que contribuiu para a finalização do término desta etapa importante para a minha vida.

Agradeço aos funcionários da Biblioteca em especial a Adriana com toda paciência sempre auxiliou nas atividades.

E por fim, agradeço à todos de alguma forma , contribuíram para que eu chegasse até aqui.

Agradeço principalmente ao meu namorado Márcio Medeiros pela sua compreensão, ajuda e apoio para esta realização na minha vida.

“Um dia desses só restarão lembranças vagas e distantes, mais sei que, a cada vitória que esta carreira me proporcionar, estarei por trás dela, como estivestes em cada momento de minha vida”.

Muito Obrigada!

LIMA, Emiliana Cavalcante de. A importância do orçamento como medida de desempenho na função de Controller. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Lumen Faculdades, João Pessoa, 2006.

RESUMO

Neste trabalho verificou-se a importância do orçamento, como medida de desempenho na função de um Controller. O trabalho apresenta conceito básico de Controladoria, orçamento e Sistemas de Informações. Demonstra informações para um bom planejamento e controle que auxilia o Controller ter uma existência de grande desempenho nas atividades funcionais de uma empresa. Entretanto, neste trabalho relata informações na área de Controladoria que deriva conhecimento multidisciplinar, que tende-se ao processo de avaliação de desempenho empresarial na tomada de decisões e no gerenciamento de responsabilidades na maximização dos resultados. Na conclusão ficou evidenciado que dentro de uma organização a disseminação da Controladoria tende-se qualificar os dados obtidos que integram ao orçamento para adaptação de vantagens no controle da gestão, derivando a contabilidade gerencial nos Sistemas de Informações. Caracteriza-se alguns aspectos orçamentários como orçamento de vendas, orçamentos operacionais e demonstrações projetadas para resultar o desenvolvimento das atividades a ser executadas nas previsões quantitativas do período. Portanto, o orçamento é um instrumento de grande avaliação no plano financeiro de uma empresa, com o reflexo de técnicas viabilizadas pelo uso da Tecnologia da Informação que busca-se desenvolver o orçamento empresarial, e resulta um controle de grande organização com dados relevantes na rentabilidade das medidas de desempenho no gerenciamento do Controller dentro de uma empresa.

Palavras chave: Orçamento. Controller. Tecnologia da Informação.

LIMA, Emiliana Cavalcante de. A importância do orçamento como mecanismo de desempenho na função de Controller. Monografia (Graduação em Contabilidade) - Universidade Lumen Faculdades, João Pessoa, 2006.

ABSTRACT

In this work importance of the budget was verified it, as measured of performance in the function of a Controller. The work presents basic concept of Controladoria, budget and Systems of Information. It demonstrates to information for a good planning and control that the Controller assists to have an existence of great performance in the functional activities of a company. However, in this work it tells information in the range of Controladoria that drift knowledge to multidiscipline, that it is extended the process of evaluation of enterprise performance in the taking of decisions and the management of responsibilities in the rise of the results. In the conclusion he was evidenced that inside of an organization to the dissemination of the Controladoria it is extended to characterize the gotten data that integrate to the budget for adaptation of advantages in the control of the management, deriving the management accounting in the Systems from Information. It characterizes some budgetary aspects as operational budget of sells, budgets and projected demonstrations to result the development of the activities to be executed in the quantitative forecasts of period. Therefore, the budget is an instrument of great evaluation in the financial plan of a company, with the consequence of techniques made possible for the use of the Technology of the Information that searches to develop the enterprise budget, and inside results a control of great organization with excellent data in the yield of the measures of performance in the management of the Controller of a company.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- As variáveis	16
Quadro 2- Relações gerais entre as funções de planejamento e controle	19
Quadro 3- Ação e instrumento disponibilizado	24
Quadro 4- Requisitos para otimização dos resultados e objetivos	25
Quadro 5- Processo de gestão e sistema de formação	27
Quadro 6- Estrutura da controladoria	29
Quadro 7- O processo de planejamento e de orçamento em perspectiva	44
Quadro 8- Tabela de orçamento geral da empresa Halifax Engeneeting	46
Quadro 9- Relações entre as projeções financeiras	54
Quadro 10- A relação do sistema de informação contábeis com vários subsistemas de informação da organização	61
Quadro 11- Requisitos ara otimização do resultado econômico	63

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	10
1.1 Delimitação do tema e a problemática	10
1.2 Justificativa	11
1.3 Objetivos	14
1.3.1 Objetivo Geral.....	14
1.3.2 Objetivos Específicos.....	14
1.4 Procedimentos metodológicos	14
1.4.1 Natureza da pesquisa.....	15
1.4.2 Classificação da pesquisa.....	16
1.4.2.1 Classificação quanto aos meios.....	16
1.4.2.2 Classificação quanto aos fins.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 Controladoria: Conceitos e estruturas	18
2.1.1 A evolução da controladoria.....	20
2.1.2 A controladoria no ramo do conhecimento.....	21
2.1.3 A controladoria como unidade administrativa.....	23
2.1.4 A controladoria como missão e responsabilidade na maximização dos resultados.....	24
2.1.5 O papel da controladoria no auxílio do processo de gestão.....	26
2.1.6 Controladoria como medida de desempenho.....	29
2.1.7 A função do controller dentro da organização.....	30
2.2 Orçamento: histórico, conceito e objetivos	34
2.2.1 Orçamento empresarial.....	38
2.2.2 Princípios orçamentários.....	39
2.2.3 Orçamentos de vendas.....	40
2.2.4 Orçamentos operacionais.....	41
2.2.5 Orçamento de investimentos.....	42
2.2.6 Demonstrações projetadas.....	42
2.2.7 Orçamento como ferramenta de controle nas micro e pequenas empresas.....	43
2.2.8 Benefícios do orçamento empresarial.....	48
2.2.9 Orçamento na projeção de necessidades financeiras.....	51
2.2.9.1 Orçamento de caixa.....	51
2.2.9.2 Orçamentos operacionais.....	52
2.2.9.3 Orçamento de vendas.....	53
2.2.9.4 Orçamento de produção.....	53
2.2.9.5 Relações netre as projeções financeiras	54
2.2.10 Vantagens do uso do orçamento	55
2.2.11 Orçamento como avaliação do desempenho	57

3 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO.....	59
3.1 A Importância da Contabilidade como sistema de informação para o controle orçamentário.....	61
3.2 Sistemas de informações contábeis em contabilidade gerencial como uma medição de desempenho no orçamento.....	62
3.3 Modelo de gestão econômica em sistema de informação.....	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	67
REFERÊNCIAS.....	69

1 APRESENTAÇÃO

A evolução do processo econômico representa um desenvolvimento de informações para a sociedade integrando às decisões gerenciais dentro das empresas, ou seja, a natureza da informação eleva objetivos que visa mudanças de conhecimento especializado dentro da empresa como um planejamento de crescimento de atividades, organização, controle e política das áreas de atuação no mercado, ou seja, a estrutura das empresas vem absorvendo cada vez mais a evolução da informação como ponto estratégico.

A informação é essencial para integração da visão empresarial derivando a importância das idéias, vinculada na estrutura centralizada em seu desenvolvimento tecnológico para a tomada de decisão em análise aos resultados, entretanto, a necessidade das pessoas determina o que a empresa deve oferecer aos seus clientes.

Recentemente a internet vem provocando mudanças no comportamento do consumidor e as empresas buscam desenvolver meios com ferramentas necessárias para a transformar a organização no sentido de suprir os anseios dos clientes.

Nesta pesquisa procura-se mostrar a relevância do orçamento como auxílio à frente a essas novas necessidades, facilitando o controle de recursos. O contador deve utilizar desta importante ferramenta para avaliação do desempenho e auxiliador dos resultados, projeções e simulações e as vantagens do orçamento como medida de desempenho na função de um controller.

Finalizando, este trabalho tem uma perspectiva de demonstrar que a Controladoria deve está no centro das atenções em sistemas de informações, além de apresentar a existência de controles internos como vantagem no desenvolvimento de um orçamento empresarial para os profissionais da Contabilidade.

1.1 Delimitação do Tema e a Problemática

Confome Anthony (2001), a Contabilidade, através da sua metodologia de registro lança e mensura os eventos econômicos , classifica-os e incorpora-os ao seu sistema de informação, fazendo seu papel de controle e avaliação econômica das organizações.

Segundo Nakagawa (1993), tal controle ocorre no momento em que a empresa está realizando as suas atividades, sejam elas de qualquer natureza (financeira, econômica, administrativa), ou seja, o orçamento é um dos pontos mais importantes para o desempenho das atividades dentro de uma empresa.

O *Controller* é uma função desempenhada pelos Contadores e tem como finalidade obter dados consistentes num gerenciamento de uma empresa, com intuito de enxergar uma empresa num todo, ou seja, ele representa uma função, semelhante ao um Contador Gerencial do passado, neste sentido, sua visão deverá ser onde a empresa pretende chegar e sua missão é prestar melhor serviço contábil. (Villas, 2000)

Neste contexto a ciência contábil consiste em avaliar, economicamente, a empresa e seus resultados, todas as ações terminam por convergir para o Sistema de Informação Contábil, que é, essencialmente, um sistema de avaliação de gestão econômica. (Koliver, 2004)

Welsch (1983), orçamento Empresarial tem um propósito maior de fornecer informações de cenários empresariais para o decisor.

Anthony (2001:155) observa que:

O Controller é a pessoa responsável por projetar e operar o sistema de controle gerencial, e em muitas empresas ele é chamado como gerente financeiro...

Diante do exposto acima, este trabalho parte do seguinte questionamento: Quais as vantagens do orçamento como medida de desempenho auxiliando o Controller na gestão da informação?

1.2 Justificativa

Conforme Koliver (2004), contabilidade utiliza informações para obter resultados relevantes no desenvolvimento econômico, auxiliando nas decisões relativas às atividades empresariais.

Segundo Catelli (2001), o conhecimento constitui de levantamentos que evidencia o funcionamento de um conjunto de princípios, procedimentos e métodos que resulta a gestão econômica das empresas, ou seja, com a finalidade de obter controles com eficiência e eficácia na orientação das atividades.

Conforme Caggiano (1997, p. 29), a Controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional, para alcançá-la é preciso que sejam definidos modelos que eficientemente conduzam ao cumprimento de sua missão

Nakagawa (1993:66) afirma que o

sistema de orçamentos pode ser descrito como modelo de mensuração que avalia e demonstra, sob um formato contábil, as projeções de desempenhos econômicos e financeiros periódicos de uma empresa como um todo e das unidades que a compõem, que deveriam resultar da execução dos planos de ação por ela aprovados.

Portanto, Nakagawa (1993), comenta ainda que:

o sistema orçamentário processa os dados relativos ao volume total de produtos que deverão ser produzidos e vendidos com os padrões das receitas, custos e despesas, elaborando, os orçamentos de cada área de responsabilidade, que após serem aprovados pela empresa juntamente com os respectivos planos são confiados aos responsáveis para execução dos mesmos.

Segundo Caggiano (1997:29)

A Controladoria é um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e operacional, e inclusive o Orçamento Empresarial onde queremos difundir para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.

Caggiano (1997) abaixo relata ainda que:

o papel da Controladoria dentro de uma organização é controlar e informar os atos e fatos, principais ou secundários, da gestão empresarial, dentro de uma cadeia de valor, ou seja a cadeia de valor se procede através de um conjunto de atividade, processos, operações e transações que agregam e

aumenta a geração ou criação de valor com base nas origens das matérias-primas, dos materiais secundários, dos componentes e peças ou partes adquirida semi-acabadas ou prontas dos fornecedores e termina com o produto final disponibilizado para o uso do consumidor final.

Esta atividade da controladoria citada acima pode ser usada como um instrumento estratégico para analisar a posição dos custos relativos, a diferenciação e o papel do escopo na obtenção da vantagem competitiva para a empresa, ou seja, a Controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional e para isso é preciso que sejam definidos modelos que eficientemente conduzam ao cumprimento de sua missão.

Conforme Nakaguawa (1993):

o entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão, através deste modelo, pode-se identificar uma organização que execute com eficiência e eficácia suas operações, assegurando continuidade do seu negócio, geração de resultados e empregos. Em muitas organizações, o sistema de informações desenvolve cada vez mais investimentos nos programas para o sistema contábil que busca o controle, a avaliação do resultado para tomada de decisão.

A visão de integração entre as diversas funções das organizações, que vão desde as políticas de vendas até as necessidades de investimentos da organização, passando-se por questões econômicas e financeiras.

Conforme Villas (2004), no campo empresarial, encontramos os objetivos múltiplos de lucro e contribuição para o melhoramento econômico e social, diante disso, verifica-se que a motivação dos recursos humanos de uma empresa por meio de uma liderança dinâmica é um elemento essencial para uma administração eficaz ter um grande desempenho na projeção do seu orçamento.

Segundo Koliver (2004), o controle também exige medidas de desempenho e ações corretivas destinadas atingir os objetivos. Quando vários planos estão sendo executados, a existência de controle é necessária para medir o progresso alcançado.

Uma das funções do controle, no seu sentido mais amplo, envolve a atividade de medidas de desempenhos em oposição aos objetivos, planos e padrões predeterminados nas áreas funcionais de uma empresa.

O planejamento e o controle de resultados justificam-se na medida em que facilitam o desempenho do processo de administração, ou seja, possuem finalidade estritamente interna.

Diante do exposto os fatos que justificam esta pesquisa têm como a importância de denominar o desempenho do orçamento dentro de uma empresa como uma das vantagens que auxilia o Controller, nas informações dos resultados para execução de um bom orçamento e planejamento no dia-a-dia dentro de uma organização.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar vantagens do orçamento como medida de desempenho auxiliando o Controller na gestão da informação.

1.3.2 Objetivos específicos

- ❖ Levantar o referencial teórico sobre orçamento e a Controladoria.
- ❖ Verificar os indicadores de medida de desempenho do orçamento dentro de uma organização na função de um Controller.
- ❖ Identificar pontos divergentes e convergentes entre Teoria do Orçamento, Controladoria e Sistemas de Informações.

Procedimentos Metodológicos

Conforme Vergara (2005), a metodologia refere-se a forma como funciona o conhecimento científico, que sua origem no pensamento de Descartes que propôs chegar à verdade através da dúvida sistemática e da decomposição do problema em pequenas partes, características que definiram a base da pesquisa científica.

A metodologia científica trata-se de uma ajuda para consulta por parte dos estudantes de graduação, que por sua vez, pode contribuir nas informações coerentes para ser aplicada na pesquisa.

Portanto, qualquer aprofundamento teórico ou prático deverá ser buscado na bibliografia e regras definidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas para ser realizado a pesquisa de maneira correta, inteligível, demonstrado ao aluno através da pesquisa um pensamento estruturado, plausível e convincente.

Segundo Silvio Luiz (2002, p. 56) explica que:

A metodologia estuda os meios ou métodos de investigação do pensamento correto e do pensamento verdadeiro que visa delimitar um determinado problema, analisar e desenvolver observações, criticá-los e interpreta-los a partir das relações de causa e efeito.

Parra Filho (1998:136) ele mostra que todo trabalho científico tem como ponto de partida o conhecimento prévio do estágio de determinado assunto, ou seja, o pesquisador deve buscar tudo aquilo que já foi escrito sobre o mesmo.

1.4.1 Natureza da Pesquisa

Conforme define Luiz (2002, p. 117), a pesquisa qualitativa como uma:

Facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

A pesquisa qualitativa difere da quantitativa segundo Silvio Oliveira (2002, p.116), mostra que pelo fato de não empregar dados estatísticos como centro de processo de análise de um problema, entretanto, a diferença está no fato que a pesquisa qualitativa não tem o objetivo de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

De acordo com as referências a opinião do autor citado acima revela que a pesquisa qualitativa não se torna inútil, muito ao contrário, ela significa que existem

domínios quantificáveis e outros qualificáveis, conseqüentemente, as informações de uma pesquisa depende da natureza de um problema e do material que coletamos para o determinado assunto.

1.4.2 Classificação da Pesquisa

Este trabalho vai usa pesquisa bibliográfica, segundo autor, Parra Filho (1998:97) ele diz que “qualquer que seja o campo a se pesquisado, sempre será necessária uma pesquisa bibliográfica, para ter um conhecimento prévio do estágio em que se encontra o assunto...”.

1.4.2.1 Classificação quanto aos meios

Este trabalho utilizou como meio na sua elaboração, a pesquisa bibliográfica em livros, artigos de revistas de contabilidade especializados, consulta *on line* a site de Internet, os quais esclarecerão o tema proposto sob o ponto de vista de vários estudiosos que se relacionam com a controladoria e orçamento.

Segundo autor Parra filho (1998) o procedimento de pesquisa bibliográfica discrimina desta maneira:

- Bibliográfica: e por meio desta adquirir-se conhecimento sobre a produção científica existente, através de livros, revistas, apostilhas e monografias que resultem um conhecimento científico e teórico sobre um Controller e orçamento.

Assim, um dos requisitos será a seleção e revisão da bibliografia específica para construir um referencial teórico que serviu de base para uma compreensão segura a respeito dos reflexos da teoria sobre a Controladoria e Orçamento .

1.4.2.2 Classificação quanto aos fins (objetivo)

Segundo autor Oliveira (2002), uma pesquisa pode ser classificada em três categorias:

- Exploratória: Visa a proporcionar uma visão geral de um orçamento em uma determinada empresa como modelo de mensuração para desempenho financeiro direcionado nas diretrizes de um controller.

- **Descritiva:** Pode demonstrar pontos e aspectos inerente ao Orçamento e um Controller.

- **Explicativa:** Justifica o conceito e a classificação dos pontos divergentes na área de controladoria e orçamento diante do tema comentado desenvolvendo informações com clareza e objetivo na composição do seu resultado.

Neste contexto, este trabalho é classificado como sendo descritiva e explicativa diante do conteúdo aprimorado com referências e definições ao assunto abordado que caracteriza as descrições ao desenvolvimento relevante ao tema.

Quadro das Variáveis

A variável de uma pesquisa pode ser caracterizada como um processo de informações sobre conceitos de dados, ou medidas para determinados assuntos.

Parra Filho (1998)

Planejamento	Orçamento
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-la.	É a expressão monetária de um plano operacional.
É um processo de tomada de decisão por antecipação.	É a etapa final de um processo de planejamento.

Quadro 1: As variáveis

Fonte : Oliveira Martins (2004, p. 117)

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste, em primeiro momento será evidenciadas definições sobre a controladoria, em seguida serão apresentados os resultados dos conceitos levantados sobre orçamento.

Este capítulo demonstra a função do Controller que gerencia o conhecimento no sistema integrado de informações para organização das atividades consistentes que desempenham de maneira fluente aos contadores gerenciais tomarem decisões lógicas para o alcance do objetivo dentro da empresa.

Portanto, aplica-se o conhecimento da avaliação de um orçamento com medida de desempenho dentro de uma organização, entretanto tende-se ter informações da área de controladoria e orçamento.

2.1 Controladoria: Conceitos e Estruturas

Conforme Martins (2004, p. 13), pode ser compreendida controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores com o atual estágio evolutivo da Contabilidade.

Catelli (2001, p. 343) afirma que a Contabilidade demonstra ter uma rica base conceitual da qual deve-se ter atividades empresarias de forma multidisciplinar buscando a construção de uma via alternativa a Contabilidade Tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas aos gerentes.

A definição constante de MOSSIMANN e FISCH (1993, p. 72), deixa clara a existência de duas grandes possibilidades mutuamente excludentes por representarem categorias lógicas diversas: “A Controladoria consiste em um corpo de doutrina e conhecimentos relativos à gestão econômica”.

Já Figueiredo e Caggiano (1997), comentam que as responsabilidades e as atividades básicas da Controladoria incluem planejamento, controle e avaliação de

desempenho, a preparação e a interpretação de informações, a contabilidade geral e de custos e outras atividades que impactam o desempenho empresarial.

Catelli (2001, p. 344) afirma que:

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

Nakagawa (1993, p.13), relaciona as palavras Controladoria e Controller da seguinte forma:

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Depreende-se, conseqüentemente, que o fulcro está na palavra controle e que o conceito de controladoria é funcional, porquanto as decisões propriamente ditam cabem às gerencias.

Entretanto, conforme conceito acima, a Controladoria é a obrigação de se prestar contas dos resultados, tornando o Controller responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, neste sentido, o Controller é o gestor que executa e controla adequadamente as atividades de uma empresa, sejam elas de suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que lhes são colocados a sua disposição.

Oliveira (2004, p. 18) explana que o papel da controladoria é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

A Controladoria tende-se aplicar a cada gestão de uma organização para que os resultado seja realizado de maneira adequada para evolução dos dados obtidos através da análise do controller.

Portanto, a empresa deverá ter um processo de planejamento e controle elaborando estratégias formalizadas pelo um controle gerencial para cada tipo de atividade que são projetados na organização. Abaixo mostra-se o quadro com as relações que deve-se ter para um controle e planejamento: (Anthony, 2001, p. 33).

Atividade	Natureza do produto final
Formulação de estratégias	Objetivos, estratégias e políticas
Controle Gerencial	Implementação de estratégias
Controle de tarefas	Desempenho eficiente e eficaz de tarefas individuais

Quadro 2: Relações gerais entre as funções de planejamento e controle.

Fonte: Anthony (2001, p. 34)

Anthony (2001, p. 34), ressalta que o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas.

2.1.1 A Evolução da Controladoria

Segundo Oliveira Martins (2004, p. 14), “as funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazo de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas”.

Nakagawa (1993, p. 17) diz que a controladoria é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder (autoridade).

Martins (2004, p.13) verifica que a controladoria pode também, dentro da administração, desenvolver os seguintes aspectos:

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;

➤ Exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Complementando, Martins (2004, p. 14) afirma que, o Controller tem que utilizar ferramentas que possibilitam a mensuração e o controle das diversas atividades da organização, sendo que para isso torna-se necessária à adequada integração entre os sistemas contábeis, orçamentários e padrões.

Martins (2004, p.14) relata que a Controladoria "... deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas e tributárias".

Conforme Catelli (2001, p. 344), a Controladoria tem sua evolução natural da Contabilidade que identifica o campo de atuação nas organizações econômicas, caracterizada como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente.

Desta forma Martins (2004, p.15) expressa "... que o campo de atuação do contabilista torna-se mais abrangente, libertando-o do papel secundário que tem tido, pelo menos no Brasil, de titular de uma função de registro histórico dos fatos do futuro de uma empresa".

Neste contexto, a controladoria exerce um papel abrangente nos controles das atividades com o auxílio dos sistemas de informações gerenciais com o desempenho de uma construção de dados orçamentários dentro de uma organização.

2.1.2 A Controladoria no ramo do conhecimento

De acordo com a Teoria da Contabilidade, a controladoria desempenha uma função multidisciplinar, além de otimizar recursos.

Conforme Catelli (2001, p. 344), "a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Gestão Econômica".

Neste sentido, Mossimann (1993, p. 72) a controladoria pode ser conceituada como "um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das ciências da administração, Economia, Psicologia, estatística, e principalmente da contabilidade,

que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia”.

Conforme Martins (2004, p. 23) a controladoria em nível internacional procura caracterizar-se como um grande banco de dados e informações, para subsidiar a tomadas de decisões para gestão empresarial e controle das atividades.

Segundo Villas (2000, p. 66), comenta que a controladoria busca as ações em primeiro plano tomando como parâmetro o Planejamento Estratégico que serve de base para o processo de gestão nas entidades ou empresas no intuito de estabelecer planos e metas e alcançar os objetivos pretendidos.

Catelli (2001, p. 344) acrescenta ainda que, a Controladoria demonstra conceitos e metodologia de operacionalização para uma sustentação econômica com as seguintes características definidas a estes propósitos:

- A empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- A empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente;
- O resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- O resultado econômico é a base para a tomada de decisões;
- O Modelo de Gestão-é constatada como a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;
- As atividades empresariais são introduzidas de uma forma estruturada pelo processo de gestão que se caracteriza para o planejamento, execução e controle;
- As informações solicitadas pelos Gestores são auxiliadas por sistemas de informações.

Diante do que já foi citado Catelli (2001), expõe que a Controladoria como o ramo de conhecimento possibilita a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão.

Por fim, o ramo de conhecimento busca uma construção de alternativas para assuntos que serão objetos de estudo como modelo e processo de gestão para tomada de decisão.

2.1.3 A Controladoria como Unidade Administrativa

De acordo Catelli (2001, p. 345) afirma que numa abordagem da Tecnologia da Gestão, a controladoria pode ser definida como Unidade Administrativa, exercendo a função de aglutinador que direciona os gestores a conduzirem a teoria, os conceitos do desenvolvimento da administração, para obter uma boa otimização do resultado global da organização.

Villas (2000, p. 67), expõe que a controladoria em conjunto com a alta administração devem integrar os orçamentos anuais com o ciclo de planejamento e longo prazo, relacionando-os como os objetivos, metas recursos, oportunidades e capacidades definidas na missão.

Conforme Koliver (2004, p. 69) expõe que:

A literatura técnica corrente sobre sistemas de informações demonstra que a maioria dos autores entende a controladoria com órgão administrativo, com suas atividades centradas no planejamento, relato e controle de informações destinadas a dar suporte técnico às decisões dos executivos da entidade.

Martins (2004, p. 29), ressalta que a controladoria existe nas empresas principalmente para facilitar aos administradores o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial.

Segundo Catelli (2001, p. 346) as áreas de responsabilidade da Tecnologia de Gestão executa atividades nas gestões que envolvem a operacional, financeira, econômica e patrimonial a ser especificadas abaixo:

- desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica;
- subsidio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases;
- apoio à consolidação, avaliação e harmonização das áreas;
- gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões.

Neste contexto, o que foi citado acima mostram as áreas que pode-se identificar as atividades e decisões a ser tomadas através dos gestores que disponibilizam os sistemas de informações para o uso direto do gestor que propiciam a realidade físico-operacional das informações de uma maneira de otimizar um elemento do resultado global a ser identificado na empresa.

2.1.4 A Controladoria como missão e responsabilidade na maximização dos resultados

As atividades empresarias de uma determinada organização têm como objetivo a maximização de uma perspectiva sistêmica de resultados que otimizam as áreas num todo com uma visão ampla e responsabilidade para o comprometimento com a missão de cada organização. (Catelli, p. 346, 2001)

Segundo Catelli (2001) ele diz que a missão da controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização. Esta missão para ser cumprida de maneira clara e objetiva, para isto, a controladoria tem que buscar os seguintes objetivos:

- promoção da eficácia organizacional;
- viabilização da gestão econômica;
- promoção da integração das áreas de responsabilidades.

Conforme Anthony (2001, p. 35), o controle gerencia e auxilia a administração e conduz uma boa organização na direção de seus objetivos estratégicos.

Koliver (2004, p. 70) ressalta que:

A literatura relativa à Contabilidade Gerencial ou Administração demonstra claramente que seu conteúdo concerne à essência das tarefas exercidas nas controladorias, e a utilização de técnicas e conhecimentos de outros ramos de Conhecimento constitui normal nas atividades profissionais.

A Controladoria como um dos principais Centros de Responsabilidades, portanto é instrumento de gestão nas organizações, deve utilizar como principal ferramenta do seu sistema de informações a contabilidade como base dados para operacionalização do controle. (Villas, 2000, p, 65)

Diante da sua missão e objetivos a Controladoria tem uma responsabilidade de oferecer credibilidade e apoio as decisões para um bom desempenho na execução do seu orçamento e na gestão das informações.

De acordo com Catelli (2001, p.348), “A atuação da Controladoria envolve a implementação de um conjunto de ações cujos produtos se materializa em instrumentos disponibilizados”.

Catelli (2001, p. 348) afirma ainda que a responsabilidade da controladoria é ser indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores conforme quadro abaixo:

Ação	Instrumento disponibilizado
➤ Classificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de Gestão
➤ Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas	Modelo de mensuração
➤ Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

Quadro 3 – Ação e instrumento disponibilizado

Fonte Catelli (2001, p.348).

Diante disso, o ramo de cada organização independentemente da execução das suas tarefas que busca otimizar as informações provendo a base conceitual e operacional dos sistemas de informações, ou seja, mensurar quando for necessário o resultado econômico, planejando e controlando a integração das áreas a ser visualizadas na organização.

Catelli (2001, 348) expõe a quota-parte da contribuição da área de controladoria que caracteriza-se por buscar a otimização do resultado econômico da empresa, desta forma, a otimização é viabilizada ao estabelecer um conjunto de requisitos e respectivos objetivos, conforme quadro abaixo:

Requisitos para a otimização do resultado	Objetivos (obtenção de)
➤ Começa no planejamento	Resultado objetivado

➤ Requer integração das áreas e visão de longo prazo	Resultado assegurado
➤ Decorre da otimização do resultado de cada evento/transação	Resultado efetivado
➤ Requer mensuração adequada	Resultado correto

Quadro 4 - Requisitos para a otimização do resultado e objetivos

Fonte Catelli (2001, p. 348)

A otimização dos resultados dentro na administração na área da controladoria tende-se adaptar a objetivos de grande mensuração e seus requisitos são diretrizes para a organização ter um resultado coerente de acordo com a necessidade da organização. Resultam pontos a ser visados pelos gestores para que a empresa tenha informações com uma viabilidade correta.

2.1.5 O Papel da Controladoria no auxílio do processo de gestão

No conceito de Catelli (2001), a controladoria tem como auxiliar a divisão funcional do trabalho que são designadas as suas funções e atos a ser desempenhadas a seus determinados objetivos nas organizações empresariais.

Acrescenta ainda que

no caso da Controladoria as determinadas funções que estão ligadas a um conjunto de objetivos e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica.

Conforme Koliver (2004, p. 74), a controladoria tem um sentido no seu processo de gestão com órgão de controle ou como as funções daquele que exerce o controle.

Villas (2000, p. 71) o conceito da controladoria sofreu mudanças profundas tanto no campo científico como em suas principais técnicas, tecnologia e procedimentos éticos, para fazer frente à tenção dos dados, formulação das alternativas, ponderação e decisão como a escolha da ação no processo de gestão.

Segundo Martins (2004, p. 18), o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria por meio de informações de planejamento e controle.

No entendimento de Catelli (2001, p. 350) "... a função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente".

Segundo Nakagawa (1993, p.39) diz que gestão é a atividade de se conduzir uma empresa com resultado desejado (eficácia), ou seja, a controladoria tem um forte domínio de gerir todas as informações dentro de uma empresa.

Catelli (2001, p. 351), expõe que a controladoria tem como auxílio no processo da gestão e supri os gestores de diferentes áreas fornecendo informações sobre o desempenho e resultados econômicos monitorando o processo de elaboração do orçamento de responsabilidade empresarial.

Através da controladoria que os gestores podem elaborar o planejamento das suas ações e implementado plano adequado, procedendo a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados.

Neste sentido, torna-se saliente que a avaliação de desempenho deve ser individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos, e entretanto, a análise elaborada pela Controladoria é mais um subsídio ao processo de avaliação.

Catelli (2001) explana que a controladoria desempenha suas funções na gestão das informações em suas respectivas características abaixo:

- Definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão;
- Elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;
- Padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de informação).

Pontos citados acima evidencia a gestão de informações com uma otimização nos seus resultados para gerir um bom desempenho nos seus dados.

De acordo com Catelli (2001, p. 352) "... para suportar o processo de gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais".

Abaixo o quadro 5 graficamente apresenta de forma resumida (o processo de gestão os sistemas de informações integrados).

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento estratégico	Sistemas de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento operacional: Pré-planejamento, Planejamento de longo-médio e curto prazo.	Sistemas de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário) Sistemas de orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistemas de Padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados.

Quadro 5 – Processo de gestão e sistemas de informações.

Fonte Catelli (2001, p. 353)

Martins (2004, p. 65) define Sistemas de Informações Gerenciais como um processo de transformação de dados em informações, que são utilizados na estrutura decisória da empresa.

A empresa tende-se ter um processo decisório nas suas informações para obter resultados para um desempenho precisos nos dados.

Catelli (2001) demonstra dois pontos básicos com o processo de gestão e os sistemas de informações que são essenciais para a controladoria ter um desenvolvimento gerencial viável para a empresa.

Oliveira (2004, p. 64) expõe que a controladoria pode coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo decisório das corporações, é necessária a existência de um sistema específico para tais finalidades.

Neste contexto, Nakagawa (1993, p. 22) relata que em um sistema seus elementos ou partes interagem e se ajustam adequadamente, ou seja, em um sistema em que as partes quando estão estruturadas de forma inadequada, não produz um bom desempenho de qualquer de suas partes, o sistema como um todo não terá um desempenho eficaz, não atendendo a seu próprio objetivo.

Portanto, a controladoria pode ser espelhada na cultura organizacional e sua missão é ser eficaz, definida no Modelo de Gestão que estabelece a maneira como a empresa será conduzida para realização da execução com a programação do que foi planejado do controle dos resultados na avaliação de um desempenho orçamentário de uma empresa.

2.1.6 Controladoria como medida de desempenho

Com a evolução no mundo dos negócios, a controladoria vem acompanhando este movimento buscando atender as necessidades de controles, sobre as atividades, considerando uma ferramenta que monitora, permanentemente todas as etapas do processo de gerenciamento das empresas interligando os sistemas de informação. (Martins, 2004)

Além disso, o autor acrescenta que a controladoria fiscaliza as áreas dando segmentos a ser exercidas durante sua execução com aspectos gerenciais e estratégicos.

Dessa maneira, pode-se visualizar a Controladoria estruturada em dois segmentos:

- **Contábil e fiscal:** nesse segmento, são exercidas as funções da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal;
- **Planejamento e controle:** nele caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria.

Segundo Catelli (2001, p. 197), a expressão avaliação de desempenho pode assumir diversos significados, dependendo do sentido conferido ao termo avaliação e do contexto relativo ao desempenho, objeto dessa avaliação.

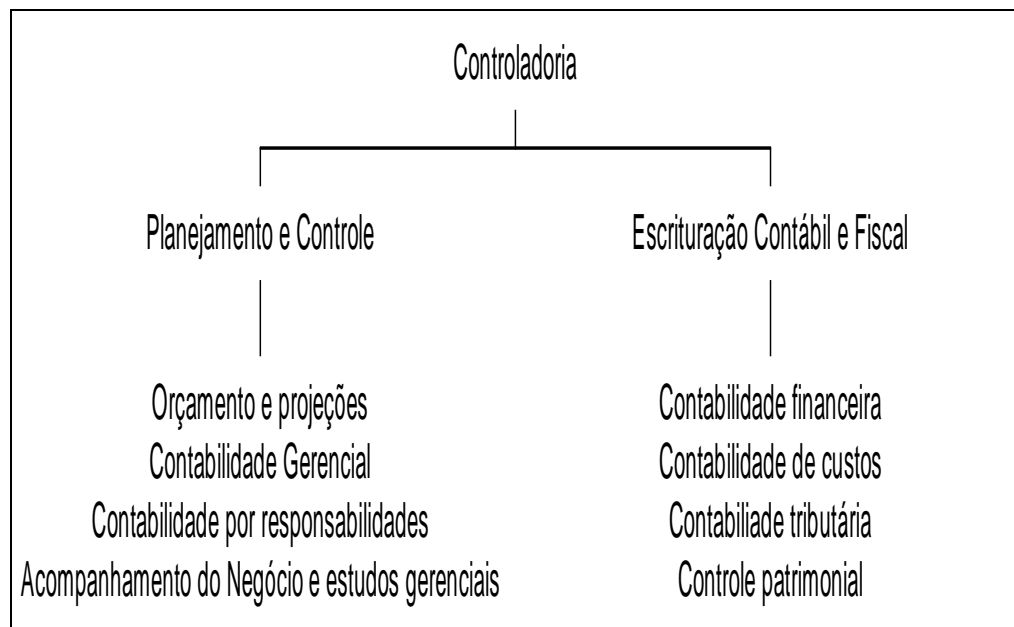
Para Anthony (2001, p. 559), sistemas de avaliação de desempenho têm o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada, ou seja, adequada ao uso de avaliação financeira do desempenho da empresa.

Segundo Koliver (2004, p. 70), o sistema elaborado de informações tende-se como suporte decisório para avaliação de desempenho no levantamento, nos recursos, e na análise dos resultados dentro de uma organização elevando as áreas gestoriais.

Conforme Villas (2000, p. 71):

a controladoria irá exigir a determinação de princípios para nortear as atividades empresariais, desde o seu planejamento estratégico, onde serão medidos os potenciais e possibilidades da empresa visualizando os cenários e a realidade interna e externa, até a comunicação dos relatórios com os resultados finais obtidos em cada etapa e período da gestão.

Exposto pelo autor Oliveira Martins (2004,p. 16), demonstra através de uma ilustração a estruturação da Controladoria abaixo:



Quadro 6: Estrutura da Controladoria

Fonte Oliveira Martins (2004, p. 16)

2.1.7 A Função do Controller dentro da organização

Para Nakagawa (1993, p. 13) “... o papel de um Controller é para desempenhar sua função de controle de uma maneira especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes”.

Entretanto, o controller é responsável pela implementação e manutenção de um sistema integrado de informações para controladoria que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes cumprindo metas e objetivos da empresa.

Ressalta o autor Nakagawa (1993, p.14) que “Controller é o gestor de um sistema integrado dentro da empresa na qualidade das informações”.

Oliveira (2004, p. 19) afirma que “O título de Controller pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidades e remuneração que dependem do setor e do porte das organizações”.

Neste contexto, o controler diante da sua responsabilidade tem que adaptar informações relevantes em relatórios, com sistema que integra orçamentos e a contabilidade caracterizando as funções e atividades da empresa, gerando processos decisórios em relatório de desempenho com a indicação de variações do valor orçado para o valor real no processo orçamentário. (Villas, 2000)

Além do mais, Oliveira (2004, p. 19) diz que:

o controller é um dos principais executivos dentro de uma empresa responsável a gestão do processo de controle onde as operações interligadas com controle orçamentário de uma organização evidenciam as comparações entre o orçamento básico, o orçamento corrigido, o orçamento programado, o volume realizado valorizado pelos padrões e o volume realizado valorizado pelos preços reais.

O processo de controle advém de um resultado elevado de um processo de gestão com informações sobre transações realizadas e previstas, seu objetivo é alcançar uma otimização de resultados significantes que possibilita a qualidade no processo decisório e aprimoramento no que foi planejado.(Oliveira, 2004)

Segundo Oliveira (2004, p.21), “Nos tempos atuais, o controller deve ser um profissional multifuncional, ou seja, deve acumular experiências nas áreas contábeis, financeiras e administrativas”.

Diante disto, ressalta-se a importância deste cargo dentro de uma empresa, entretanto, o controller fornece informações para se ter um planejamento estratégico de controlar os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços da organização.

O autor Oliveira (2004, p.171), acrescenta “... que para atender às exigências do mercado de trabalho, os conhecimentos exigidos para o desempenho das funções de controller são”:

- Contabilidade e finanças;

- Sistemas de informações gerenciais;
- Tecnologia de informações;
- Aspectos legais de negócios e visão empresarial;
- Métodos quantitativos;
- Processos informatizados da produção de bens e serviços.

No entanto o autor Anthony (2001, p. 154), diz que: ...”O controller é a pessoa responsável por projetar e operar o sistema de controle gerencial, que na realidade, em muitas empresas ele é chamado gerente financeiro”.

O mesmo autor citado acima relata as seguintes funções típicas do controller abaixo:

- Coligir e operar informações e projetar e operar sistemas de controle.
- Preparar demonstrações e relatórios financeiros (incluindo declarações de imposto de renda), para conhecimento de acionistas e entidades externas.
- Preparar e analisar relatórios de desempenho e auxiliar outros gerentes na interpretação desses relatórios, analisando programas e propostas de orçamentos, bem como consolidar os planos dos vários setores da empresa no orçamento anual.
- Supervisionar os procedimentos contábeis e da auditoria interna, para assegurar a validade das informações, estabelecer adequada salva-guardas contra furtos e desfalques e executar auditorias operacionais.
- Desenvolver a capacidade do pessoal de sua área e participar do aperfeiçoamento do pessoal de nível gerencial em assuntos relativos à função de controladoria.

De acordo com as informações citadas acima o controller é responsável pelo processamento de todas as informações solicitadas pelo sistema de controle gerencial administrando a nível empresarial os dados para organização proporcionada dos resultados.

No entanto o autor Anthony (2001, p. 156) afirma que:

A função de controladoria é uma função de assessoria, embora, o controller seja usualmente responsável pelo projeto e pela operação de sistemas que coletam, relatam e controlam informações, o uso destas, no controle, é de responsabilidade dos executivos de linha.

Contudo, o controller desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentos que relaciona a estrutura das tomadas de decisões.

O autor Anthony (2001,p. 157) também explana:

Que o controler em algumas empresas ele tem um referencial de controler de unidade devido através da estrutura de controladoria que baseia-se numa linha forte de hierarquia funcional, ou seja, os controllers reportam-se diretamente aos gerentes gerais de suas unidades, mas têm responsabilidades funcionais,por linha ponteada para com o executivo financeiro –chefe da empresa.

Em outras palavras o controller é responsável pelo projeto e pela operação do sistema de controle e no, entanto, como assessor, não pode tomar decisões gerenciais (Anthony Robert, 2001).

Outra forma que podemos relatar sobre o controller de unidade é verificar regulamentos, parâmetros e procedimentos que também auxiliam no processo de controle e fazem parte do sistema formal de controle.

Conforme Martins, (2004, p. 36) “O controller trata-se de um profissional generalista, por reunir experiência nas áreas financeira, contábil e administrativa, e por ser também o responsável pelo planejamento de curtos e longos prazos da empresa”.

Villas (2000) comenta, que a controladoria está sempre inserida no contexto do organismo empresarial como um departamento que agrega, coordena e exerce funções de linha para tomada de decisões com objetivo de dirigir e controlar as operações de outros departamentos.

Portanto, a controladoria busca as ações em primeiro plano tomando como parâmetro o Planejamento Estratégico que serve de base para o processo de gestão nas entidades ou empresas no intuito de estabelecer planos e metas e alcançar objetivos pretendidos.(Caggiano, 1997).

Diante deste conhecimento pode-se identificar que o planejamento é a forma mais importante que o gerenciamento verifica a habilidade e o desempenho que determina o sucesso das operações.

Vilas (2000) define que no campo empresarial, a atividade primaria da Controladoria e da alta administração de qualquer empresa é a distribuição de

recursos escassos e limitadas para as atividades e missões escolhidas ou selecionadas.

De acordo com (Oliveira, 1999) o controle, cabe observar que tal função está intimamente ligada ao planejamento por meio do sistema de *feedback* que fornece informações sobre o resultado das decisões passadas.

2.2 Orçamento: Histórico, Conceito e Objetivos

A origem da palavra orçamento deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamada de *fiscus* para coletar impostos (Lunkes, 2003, p. 35). Portanto, a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade.

As raízes das práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da constituição inglesa em 1689 (Lunkes, 2003, p. 35).

Lunkes (2003, p. 27) diz que orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado.

A definição de orçamento pode ser identificada como o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício, entretanto, um orçamento em contabilidade e finanças é a expressão das receitas e despesas de indivíduo ou organização, dentro de um período limitado (geralmente, mensal ou anual). (Villas , 2000)

Para Samuel Carlos (1993, p. 32) orçamento se define como:

uma expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um determinado período, ele pode abranger aspectos financeiros e não-financeiros desses planos e funciona como um projeto para a companhia seguir no período vindouro.

Diante deste conceito pode-se afirmar que orçamento nada mais é do que a projeção futura das ações da empresa e pode realizar um simples orçamento de fluxo de caixa até um amplo orçamento incluindo todos os setores da empresa, orçando desde a quantidade de matéria prima usada na fabricação de um determinado produto até qual receita deseja atingir no período. (Carlos, 1993).

Para Anthony (2001:461) “Orçamento como um instrumento para o planejamento e o controle das empresas em curto prazo”.

O autor aborda a importância de um orçamento na estratégia gerencial como traços e medidas, a seguir, diante de um controle orçamentário de plano em curto prazo.

Anthony (2001, p. 464)

ele descreve cada característica, entretanto, como a forma pormenorizada ao plano estratégico: descreveu que o orçamento é completado pouco antes do início do exercício a que se refere proporciona a oportunidade de uso de informações mais atuais e baseia-se no julgamento dos executivos de todos os níveis da organização.

Uma primeira análise de um orçamento pode revelar que o desempenho de toda a organização do orçamento dá a oportunidade de serem tomadas decisões que melhoram o desempenho, antes de ser fixada a forma de operar no ano orçado.

Segundo Nakagawa (1993, p. 68) os orçamentos são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa.

Ele também afirma que os orçamentos refletem, a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Os orçamentos direcionados a diretrizes que possam elevar a estrutura organizacional e financeira de uma empresa através de um planejamento, organização e controle para que exerça continuamente um controle dinâmico, agressivo e flexível das operações para assegurar conformidade realista com os planos e objetivos. (Nakagawa, 1993)

Na visão de Carlos (2003, p. 31), o sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, todos os planos desenvolvidos pelas diferentes unidades operacionais e administrativas da empresa.

Anthony (2001, p. 464), afirma que no ápice, o orçamento atribui responsabilidades a todos os centros de lucro, individualmente; em cada centro de lucro, o orçamento atribui responsabilidades as áreas funcionais, como o marketing dentro das áreas funcionais, a centros de responsabilidades individuais, como escritórios regionais de vendas, dentro da área de marketing.

Segundo Anthony (2001), os orçamentos de receita que consiste em uma projeção de quantidades estimadas de vendas, quantidades essas que são multiplicadas pelos preços esperados de venda.

De todos os componentes de um orçamento de lucro, o orçamento da receita é o mais crítico, e é aquele mais sujeito a maiores incertezas.

Anthony (2001:469) aborda ainda outros orçamentos como: orçamento de investimento que inclui os projetos de investimentos aprovados e quantia bruta para pequenos projetos que não requerem aprovação superior. Geralmente, é elaborado em separado do orçamento operacional, por pessoas diferentes.

Por sua natureza, este não é um instrumento de controle gerencial, mas alguns de seus segmentos são úteis para esse controle.

Atribui-se ao processo de elaboração do orçamento diante de uma organização falando que o fluxo de informações de um sistema de controle orçamentário é administrado, geralmente, pelo departamento de orçamento, o qual, normalmente (mas não sempre), reporta-se ao controller da matriz. O departamento tem as seguintes funções, segundo Anthony (2001):

- Edita procedimentos e formulários para a elaboração do orçamento.
- Coordena e publica anualmente as hipóteses da matriz que devem ser consideradas nos orçamentos, como por exemplo, as conjeturas sobre a economia.
- Assegura-se de que as informações sejam adequadamente comunicadas a todos os setores da organização.
- Dá assistência a todos os setores para a elaboração de seus orçamentos.
- Examina os orçamentos propostos e faz recomendações, primeiramente aos setores que os elaboraram e, em seguida, à alta administração.
- Controla o processo de revisão do orçamento durante o ano.

➤ Coordena o trabalho dos departamentos de orçamentos das unidades abaixo da matriz.

➤ Compara o desempenho real com o desempenho orçado, interpreta resultados e prepara resumos para a alta administração.

Anthony (2001, p. 471) afirma que a Comissão de Orçamento consiste em membros da alta administração, como o executivo chefe, o diretor executivo e o diretor financeiro, neste sentido esta comissão desempenha um papel vital: revisar, aprovar e ajustar cada orçamento.

Algumas empresas, são feitas as principais revisões do orçamento durante o ano, entretanto cada executivo de unidade se reúne apenas com a diretoria, para revisar o orçamento de uma unidade ou grupo de unidades.

Um dos métodos que o Autor Anthony (2001, p. 474) aplica para a natureza do orçamento, inclusive é um dos pontos importantes para um processo de elaboração do orçamento: Revisão e Aprovação, que consiste em elaborar orçamentos preliminares sobem os sucessivos níveis da estrutura organizacional.

A aprovação final depende da recomendação, nesse sentido, da Comissão de Orçamento ao executivo chefe. Ele submete ainda o orçamento aprovado à diretoria, para ratificação. Tudo isso acontece em dezembro, pouco antes do início do ano orçado.

Anthony (2001:474) conclui que umas das principais preocupações na administração do orçamento é o procedimento de sua revisão, após a aprovação.

Está claro que o orçamento pode ser revisado livremente pelo setor orçado, não fazendo sentido examiná-lo e aprová-lo antecipadamente, por outro lado, se as hipóteses consideradas no orçamento tornam-se tão irrealistas que as comparações do desempenho real com o desempenho orçado não tenham sentido, pode ser desejável revisar o orçamento.

Orçamento como ferramenta de controle para empresas se aplicam a grandes empresas em todo o mundo, as chamadas ferramentas de última geração. Não pode-se esquecer das pequenas e micro empresas, que são responsáveis por mais de 60% dos empregos no nosso País e no mundo. É que na maioria das vezes, morrem antes de completar cinco anos de vida. Este fato dá-se em virtude da falta de planejamento e controle financeiro de seus recursos.

Para Carlos (2003, p.32):

a importância dos dados físicos e financeiros, existentes em todos os sistemas de controle organizacional, é forçoso entender que os mesmos são utilizados como meio de se reduzir o número de alternativas em um processo de análise de decisão, ou seja, a quantificação é um passo inicial em cenários muitos complexos, como é o caso do ambiente organizacional.

No mundo globalizado, e cada vez mais competitivo, as empresas precisam se armar de ferramentas de controle para melhor decidir suas ações, necessitam ter informações projetadas, como um orçamento programado de, no mínimo, seis meses, de seus custos totais de operação como: despesas com salários, honorários de contador, impostos a serem recolhidos.

O orçamento nada mais é do que a projeção futura das ações da empresa, ela pode realizar um simples orçamento de fluxo de caixa até um amplo orçamento incluindo todos os setores da empresa, orçando desde a quantidade de matéria prima usada na fabricação de um determinado produto até qual receita deseja atingir no período.

2.2.1 Orçamento Empresarial

Conforme Lunkes (2003, p. 53), a história do orçamento empresarial confunde-se com a própria história do orçamento.

LunKes (2003), diz que o orçamento empresarial ganhou relevância a partir da metade do século XX, mais precisamente entre os anos de 1950 e 1960, quando as empresa passaram a utilizá-lo em suas operações.

Para muitas organizações, mais difícil do que integrar seus processos de negócio e gerar informações sobre seu desempenho, é utilizar esses dados para elaborar projeções financeiras que possam demonstrar com adequada assertividade sua visão de futuro.

Por outro lado, os acionistas efetuam cada vez mais pressão para verem atendidas as suas expectativas de resultado, estando a ausência ou má-elaboração e/ou acompanhamento do orçamento entre as principais razões para o não atendimento dessas expectativas.

Os sintomas de um processo ineficiente de orçamento são usualmente óbvios: distanciamento das ações operacionais dos objetivos estratégicos do

negocio, surpresas nas revisões periódicas ou anuais, aumento do envolvimento das áreas operacionais sem trazer melhoria para o resultado, falta de comprometimento das áreas envolvidas, aumento nos níveis de itens a serem analisados, lentidão na coleta e consolidação dos dados sem tempo para análise e simulações e uma exagerada confiança nos *softwares* utilizados para sua preparação.

A grande maioria das empresas de grande porte e multinacionais têm entre suas responsabilidades desenvolver orçamentos para seus períodos de operação. Um orçamento empresarial deve detalhar quais serão as receitas e despesas da companhia dentro de períodos futuros.

2.2.2 Princípios Orçamentários

Para o autor Gitman (1997, p. 38)

o plano financeiro, divide-se em longo prazo (ações estratégicas planejadas para um futuro distante, de 2 a 10 anos, acompanhado da previsão de seus reflexos financeiros) e curto prazo (ações planejadas para um período curto, de 1 a 2 anos, também acompanhado da previsão de seus reflexos financeiros.)

Gitman (1997, p.38), afirma ainda que o sistema orçamentário é estruturado com base num conjunto de peças interdependentes, mas elaboradas separadamente: orçamento de investimentos, operacional, de demonstrações projetadas e de caixa.

A atividade persegue o desenvolvimento de previsões quantitativas acerca de todas as funções da empresa para um período futuro determinado. (Gitman, 1997).

No entender de Ricardo Lobo Torres:

Os princípios, sendo enunciados genéricos que quase sempre se expressam em linguagem constitucional ou legal, estão a meio passo entre os valores e as normas na escala da concretização do direito e com eles não se confundem. Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretidade normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação... Os princípios financeiros são dotados de eficácia, isto é, produzem efeitos e vinculam a eficácia principiológica, conducente à normativa plena, e não a eficácia própria da regra concreta, atributiva de direitos e obrigações.

Inserir-se o princípio da **anualidade**, ou temporalidade - significa que a autorização legislativa do gasto deve ser renovada a cada exercício financeiro deve ter prévia autorização legal. Entretanto, no período de 1822 a 1829, o Brasil somente teve orçamentos para a Corte e a Província do Rio de Janeiro, não sendo observado o princípio da **universalidade** - o orçamento deve conter todas as receitas e despesas da entidade, de qualquer natureza, procedência ou destino, inclusive a dos fundos, dos empréstimos e dos subsídios.

da República Velha revelou-se inadequada.

O princípio da **exclusividade**, ou da pureza orçamentária, limita o conteúdo da lei orçamentária, impedindo que nela se pretendam incluir normas pertencentes a outros campos jurídicos, como forma de se tirar proveito de um processo legislativo mais rápido, as denominadas "caudas orçamentárias".. O princípio da exclusividade sofreu duas modificações na Constituição de 1988. Na primeira, não mais se autoriza a inclusão na lei orçamentária de normas sobre o destino a dar ao saldo do exercício como o fazia a Constituição de 1967.

Trata-se do princípio da **especificação**, ou especialidade, ou ainda, da discriminação da despesa, que se confunde com a própria questão da legalidade da despesa pública e é a razão de ser da lei orçamentária, prescrevendo que a autorização legislativa se refira a despesas específicas e não a dotações globais.

O princípio da especialidade abrange tanto o aspecto qualitativo dos créditos orçamentários quanto o quantitativo, vedando a concessão de créditos ilimitados. (1946).

Os princípios da **unidade** e da **universalidade** também sofreriam alterações na Constituição de 1967. Esses princípios são complementares: todas as receitas e todas as despesas de todos os Poderes, órgãos e entidades devem estar consignadas num único documento, numa única conta, de modo a evidenciar a completa situação fiscal para o período.

2.2.3 Orçamento de Vendas

Lunkes (2003 , p. 54) aborda:

o orçamento de vendas como estima das quantidades de cada produto que a empresa planeja vender o preço praticado. O ponto de partida para a projeção futura das vendas de uma empresa é o seu desempenho passado. Porém, muitas vezes os dados históricos não podem ser usados diretamente, em virtude das distorções inflacionárias. Contudo, este problema foi bastante amenizado com a implantação do Plano Real.

Pela consideração histórica do desempenho da empresa é que se pode traçar o volume de vendas esperado para o futuro. Quanto mais distante o período a projetar, mais incertos serão os resultados. (Villas, 2000)

Contador Gava, comenta de restrições internas, relacionadas à própria capacidade produtiva da empresa, fatores externos também influenciam as previsões. Dentre eles, destacam-se a variação prevista da economia com um todo (exemplificada normalmente pela alteração no PIB), a variação prevista do ramo de atividade em especial, sinalizado por indicadores setoriais, variações microrregionais normalmente dependentes do desempenho local e, finalmente, os planos de investimento ou retração da própria empresa. Para Braga (1994), a definição do cenário político-econômico futuro deve preceder a própria elaboração do orçamento.

2.2.4 Orçamentos Operacionais

Contador Gava e Stumpf, fala que os orçamentos operacionais são elaborados com base nas previsões de venda da empresa, em função do mercado interno e externo e da capacidade de produção. Os custos variáveis, que variam conforme o volume de produção/vendas são projetados segundo faturamento; já as despesas fixas são projetadas pela média histórica ajustada para o cenário futuro. Por exemplo: os impostos são lançados com base na legislação, incidindo diretamente sobre a venda. Já um contrato de aluguel terá um valor fixo, podendo alterar seu valor somente a partir da data de reajuste estipulada.

Assim sendo, a distinção principal a ser efetuada é se a conta representa um custo fixo ou variável, o que é obtido pela análise histórica e intuitiva. Com isso, ajustam-se os valores em função de reajustes de preço previstos ou aumento na demanda.

2.2.5 Orçamento de investimentos

Contadores Gava e Stumpf comentam sobre, orçamentos de investimentos que abarcam todos os investimentos previstos no período que está sendo analisado. Expansões, novas unidades fabris e trocas de máquinas e equipamentos são alguns exemplos do que deve constar neste ponto. Os desembolsos serão computados no orçamento de caixa, e os valores contábeis registrados nos orçamentos específicos. As técnicas de análise de investimento especialmente VPL e TIR são de grande valia quando da avaliação da viabilidade desde tipo de situação empresarial.

Compras e vendas de ativos, pagamentos de dividendos e injeções (aumentos) de capital na empresa são ocorrências que devem ser computadas na projeção do fluxo de caixa, e estar relacionadas nestes orçamentos de investimentos – a necessidade de capital deve ser acompanhada de uma fonte de financiamento compatível.

Uma questão freqüentemente esquecida em projeções de investimento é o capital de giro incremental – o maior volume de recursos investidos em ativos de curto prazo (disponibilidades, estoques, duplicatas a receber, etc.) e passivos de curto prazo (fornecedores, contas a pagar, etc.) – ocasionado pelo projeto.

Esta necessidade de recursos deve constar no projeto tanto quanto o investimento em ativos fixos, tais como uma máquina ou equipamento, pois a imobilização de recursos é a mesma, apesar do caráter intangível do incremento de capital de giro.

2.2.6 Demonstrações Projetadas

Os contadores Gava e Stumpf, descreve que as previsões efetuadas nas peças orçamentárias vistas anteriormente, há que efetuar uma consolidação de resultados. Pelo agrupamento das contas projetadas, é possível e desejável que se determine uma DRE (Demonstração de Resultado de Exercício) futura, que nada mais é do que a totalização ordenada das previsões de receita e despesa.

Com a transformação deste instrumento do regime de caixa para o de competência, pode-se obter o fluxo de caixa da firma.

Baseando-se nos saldos iniciais das contas e adicionando-se a movimentação do período em termos de DRE e do fluxo de caixa, pode-se também projetar o Balanço Patrimonial, o que permite o desenvolvimento de previsões acerca da empresa no próximo período. Na verdade, esta atividade possibilita que sejam inferidas de início importantes medidas de desempenho empresarial, com a rentabilidade da empresa, do seu capital próprio, os índices de imobilização, endividamento e assim por diante. Desta forma, problemas futuros podem ser antecipados e cursos de ação modificados.

Importa salientar que as distorções inflacionárias devem ser convenientemente tratadas antes da análise. Além disso, cabe ressaltar, por fim, que um orçamento não significa nada se não houver controle, ou seja, se não forem estabelecidos limites de variação normal, e se discrepâncias acima destes limites não forem estudadas profundamente. Novamente, o princípio da exceção deve ser aplicado no campo de estudo de finanças.

2.2.7 Orçamento como ferramenta de controle nas micro e pequenas empresas

Contador Felisbino, fala-se que atualmente no Brasil sobre uma ferramenta de controle que se aplicam as grandes empresas em todo o mundo, as chamadas ferramentas de última geração.

Diante das informações obtidas relata que o orçamento pode ser planejado para seis meses, um ano ou até cinco anos, dependendo do tamanho da companhia. No caso de uma microempresa – ME ou uma pequena empresa – PP, o período de doze meses é suficiente, pois estas empresas não precisam de um orçamento muito amplo, tendo um maior controle sobre seu fluxo de caixa, suas compras e vendas.

De acordo com (Horngren et al, 2000), as empresas bem administradas geralmente apresentam o seguinte ciclo orçamentário:

1. Planejamento do desempenho da organização como um todo, assim com das respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles.

2. Estabelecido de um parâmetro de referencia, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados.

3. Análise das variações dos planos seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas.

4. Replanejamento, levando em consideração o feedback e a mudança das condições.

Tem orçamento baseado em atividade, portanto, para o autor (Horngren et al, 2000), as quatro etapas fundamentais do orçamento baseado em atividades são:

1. Determinação dos custos orçados de realização de cada atividade em cada área.

2. Determinação da demanda de cada atividade, individualmente, baseada no orçamento, produção, desenvolvimento de novo produto, etc.

3. Calcular os custos de realização de cada atividade.

4. Descrever o orçamento como custos de realização de diversas atividades (em vez de custos orçados das categorias funcionais ou convencionais da cadeia de valor).

O mesmo autor citado acima, afirma que têm orçamento flexível que é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real (ou receitas e direcionadores de custos reais). O orçamento flexível permite que os gerentes calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento estático.

As vantagens do orçamento flexível são que eles podem ser alterado em qualquer nível ou período, como, por exemplo, um aumento repentino no valor de uma determinada matéria-prima devido a mudanças climáticas; e o aumento de preços, estes não-previstos no orçamento inicial.

O processo de elaboração do orçamento flexível são divididos em cinco etapas (Horngren Et Al, 2000):

Etapa 1: Determinação do preço orçado unitário de venda, dos custos variáveis orçados, por unidade, e dos custos fixos orçados.

Etapa 2: Determinação da quantidade real de direcionadores de receita.

Etapa 3: Determinação do orçamento flexível da receita com base na receita unitária orçada e no numero real de direcionadores de receita.

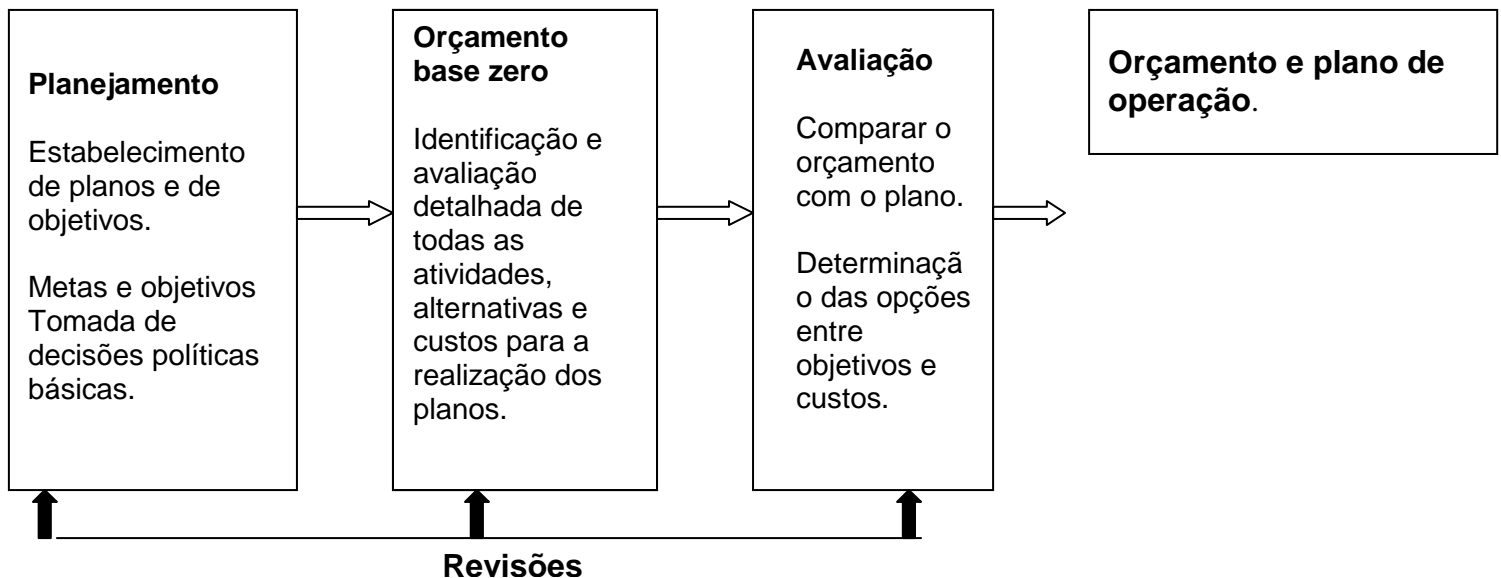
Etapa 4: Determinação de quantidade real de direcionadores de custos.

Etapa 5: Elaboração do orçamento flexível de custos, baseado nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real de direcionadores de custo.

Segundo Lunkes (2003, p. 38), orçamento Base Zero é a projeção são dos recursos da estaca zero com justificativa para todos os novos gastos.

Orçamento Base Zero com Phyr (1981), dá à direção informações detalhadas relativas aos recursos necessários para se realizar os fins desejados; chama a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforços entre os departamentos. Este orçamento concentra-se nas quantias necessárias para os programas e não o aumento ou diminuição percentual em relação ao ano interior, especifica prioridades dentro dos departamentos e, entre eles, dentro das divisões e entre elas; permite comparações dessas linhas organizacionais quanto às respectivas prioridades financiadas e facilitando a determinação, por uma auditoria de desempenho, de cada atividade ou operação, para ver se teve o desempenho prometido.

Na figura abaixo, Phyr (1981, p. 3) mostra a relação que precisa haver entre planejamento e orçamento. Esta relação é dinâmica, porque os recursos necessários para atingir os objetivos desejados não são limitados.



Quadro 7 – o processo de planejamento e de orçamento em perspectiva

Fonte Revista Brasileira de Contabilidade, 2003.

Portanto, é preciso saber se a consecução dos últimos 10% de cada objetivo representa do custo ou vice-versa; se atinge todos os objetivos; e se é preciso eliminar e/ou reduzir alguns objetivos.

Para Pyhrr (1981), há dois passos básicos no orçamento base zero:

1. **A identificação de pacotes de decisão.** Este passo envolve a análise e a descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão.

2. **Priorização dos pacotes de decisão.** Este passo envolve a avaliação e o escalonamento destes por ordem de importância, por meio de uma análise de custo/benefício ou de avaliação subjetiva.

Exemplo de orçamento que Horngren (2000) apresenta a seguir é modelo de orçamento geral de uma grande empresa fabricante de peças de reposição de aviões, a Halifax Engineering. Para Horngren, seu sistema de custeio é por ordem; possui duas categorias de custos diretos (materiais e mão-de-obra) e um centro de custo indireto (despesas de fabricação).

A segmentação desses resultados para uma melhor sistematização e análise poderá ser efetuada utilizando as metodologias e técnicas que sustentam o conceito de Contabilidade por áreas de responsabilidade. Esta metodologia admite a utilização da técnica de avaliação de resultados mediante centros de responsabilidades, dos quais podemos destacar: os centros de custos, os centros de receitas, os centros de lucros e os centros de investimentos. Esses centros de responsabilidade podem perfeitamente ser caracterizada em departamentos, lojas, fábricas, sucursais e demais modalidades de divisões funcionais, contanto que atendam ao tipo de estrutura organizacional de cada organismo empresarial que seja público ou privado.

O quadro abaixo mostra simplificado várias partes do orçamento da empresa, que nada mais é do que um resumo orçamentário de todos os setores da empresa, que apresenta as projeções financeiras de todos os orçamentos individualizados desta. Este orçamento resulta de um conjunto de demonstrações projetadas para um determinado período. Geralmente, empresas com este porte utilizam-se por 1 ano. Entretanto a tabela seguir apresenta um conjunto de orçamentos denominado pelo autor de orçamento operacional.

Orçamento Operacional	Orçamento Financeiro
Orçamento de receitas	Orçamento de capital
Orçamento de produção	Orçamento de caixa
Orçamento dos custos de mão-de-obra direta	Balanço patrimonial orçado
Orçamento dos custos dos produtos vendidos	Demonstração dos fluxos de caixa orçados
Orçamento dos custos de marketing	
Orçamento dos custos com distribuição	
Orçamento dos custos com atendimento ao cliente	
Orçamento dos custos administrativos	
Demonstração de resultado orçada	

Quadro 8 - Tabela do orçamento geral da empresa Halifax Engineering

Fonte: Revista Brasileira de Contabilidade (2003)

Conforme, Atkinson et al (1997), controle é um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos. Um sistema está sob controle se ela está no caminho para alcançar seus objetivos.

O controle pode ser considerado um conjunto ferramentas, como orçamento de fluxo de caixa. Acredita-se ser controle mínimo que uma empresa precisa ter para um bom funcionamento. Um fluxo de caixa orçadas pelo menos 6 meses, no caso de micro e pequenas empresas, pode ser muito útil nas decisões futuras destas.

Existem dois grandes tipos de sistemas de controle:

1. Controle por tarefas (também chamado comando e controle).
2. controle por resultado (Atkinson et al, 1997).

Afirma Gomes e Salas (1999) que

o controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes. Para alcançar estes objetivos, a administração se assegura de obter a informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as

variáveis internas externas de que depende o funcionamento da organização.

O mesmo autor citado acima ele discute que para o bom funcionamento de uma empresa, seja ela uma micro, pequena ou uma grande empresa, é importante o controle; desde um simples controle de estoque ou contas a pagar até um grande controle com vários indicadores.

A elaboração do orçamento é tarefa de toda organização. Cada área será responsável para alcançar determinadas metas, que deverão estar harmonizadas com as metas da entidade. Partindo dessas premissas, a Controladoria em conjunto com o departamento de orçamento fará a integração e sistematização de cada uma das partes do orçamento dos diversos setores, áreas e outros departamentos (centro de responsabilidade) inclusive os seus próprios para que seja elaborado e aprovado o orçamento empresarial integrado da organização.

2.2.8 Benefícios do Orçamento Empresarial

Nos dias atuais é extremamente importante uma das funções, as antigas de administração. O ato de planejar. Planejamento não é o ato de se prever o futuro, mas sim atentar-se ao ambiente (tanto externo e interno) e tomar decisões que visem favorecer esse ambiente para empresa. Para que uma empresa seja bem sucedida é extremamente importante que tenha um bom planejamento. Para que um planejamento seja bem sucedido é necessário um bom orçamento.

Orçamento é o processo pelo qual através da estimativa de receitas e despesas as empresas viabilizam as decisões e estratégias oriundas do planejamento. O orçamento além de ser o planejamento em termos monetários, funciona também como ferramenta de controle. O orçamento pode ser iniciado de maneira simples e prática, e ganhar sofisticação com o decorrer do tempo.

Trata-se de uma forma de planejamento essencial para pequenas e médias empresas. De início, pode e deve ser construído em micro-computador, o que facilita as atualizações que se fizerem necessárias – que podem ser chamadas de “Retoques”. Um bom orçamento pode trazer várias vantagens para as empresas. Veja algumas delas:

- A implantação um sistema orçamentário traz vantagens para a empresa e para seus funcionários. Estas vantagens ultrapassam, em muito, o simples aspecto financeiro...
- Do ponto de vista de planejamento, o sistema orçamentário motiva o ambiente empresarial, pois permite que cada funcionário, chefe ou subalterno, torne plena consciência de sua própria missão.
- Do ponto de vista da análise de resultados, os sistemas orçamentários incute no espírito de cada funcionário a noção de custos, de economia, da racionalização e do lucro.
- O estudo da destinação do lucro é uma das tarefas mais nobres em uma empresa, e ela é grandemente facilitada pelas informações do orçamento.
- Todas essas ações são realizadas através de diretrizes internas, cuja finalidade principal é a de maximizar a rentabilidade de cada um dos negócios da empresa.

Para a Lucratividade:

O orçamento induz a minimização dos custos e a contenção das despesas – A busca do menor custo (da mão-de-obra, dos materiais, dos serviços de terceiros, dos encargos, das utilidades) passa a ser rotineira, sem que tragam efeitos negativos ao faturamento e/ou à lucratividade, é claro. Além disso, qualquer gasto de maior porte é analisado quanto a seu real benefício para o lucro real.

Para o uso correto dos recursos:

O uso mais lógico e racional dos recursos próprios (investimentos em ativo fixo, financiamento do capital de giro circulante, etc.).

A maximização do uso dos recursos de terceiros, dentro dos limites do próprio negócio.

Para uma administração mais profissional e homogênea:

O orçamento é a peça mais essencial num sistema de informações empresarial, ou seja, a necessidade de registro contínuo de dados de entrada, bem como da geração de relatórios de apoio à tomada de decisões, fortalece a empresa, e facilita a tomada de decisões críticas.

A eliminação de otimismo e pessimismos exagerados – As avaliações e julgamentos passam a ser compartilhados por todos, e essa ação coletiva impede os exageros de previsão.

A homogeneização e integração efetivas entre todos os objetivos setoriais da empresa – pois o alvo comum destes setores passa a ser o resultado final previsto pelo orçamento.

O orçamento é um poderoso instrumento de avaliação das políticas de vendas, de produção e de operações financeiras da empresa.

Para um futuro de médios e longos prazos mais bem balanceados:

O orçamento prevê os investimentos, e portanto, determina o futuro da empresa e de seus funcionários, ou seja, o planejamento determina quais os investimentos prioritários e possíveis, dentro de uma lista sempre mais ampla dos investimentos desejáveis, bem como a chance de serem bem sucedidos.

O conjunto de análises exigidas pelo orçamento assegura um futuro melhor para a empresa. Os estudos de mercado, de produtos, dos métodos de comercialização e manufatura, dos recursos necessários, permitem um planejamento muito mais seguro para o médio e longo prazos da empresa.

Para uma ótima previsibilidade do Fluxo de Caixa:

O orçamento possibilita o planejamento do Fluxo de Caixa- As necessidades de caixa podem ser previstas com grande antecedência e as sobras de caixa.

Para uma correta motivação positiva dos funcionários-chave:

A determinação das responsabilidades de cada função da empresa, de forma clara e precisa.

O orçamento pode aferir as duas habilidades desejadas num administrador: a capacidade de executar. Ao apresentar os desvios de rota, pode-se aferir se os problemas estão concentrados no planejamento, ou na execução.

Para uma imagem melhor, no mundo exterior:

Um sistema orçamentário traz prestígio à empresa- As empresas que possuem um bom sistema orçamentário costumam gozar de maior flexibilidade e prestígio junto às fontes externas de recursos (financiadores ou investidores), bem como junto aos credores em geral, pois demonstram ter o negócio “nas mãos”.

2.2.9 Orçamento na Projeção de Necessidades Financeiras

2.2.9.1 Orçamento de Caixa

De acordo com Erich (2000, p.138) orçamento de caixa ou projeções de fluxo de caixa são instrumentos de planejamento muito específicos, geralmente preparados mensal ou semanalmente pelo pessoal financeiro da empresa.

Erich (2000), aborda que um analista de investimento, ao desenvolver um orçamento de caixa, está interessado em observar as mudanças contínuas na conta-caixa, seguindo suposições com o objetivo de manter um nível suficiente para efetuar os pagamentos de todas obrigações na data de vencimento.

Entretanto que os orçamentos de caixa indicam o nível de qualquer carência ou excesso de recursos. (Erich, 2000)

Neste contexto o autor Martins (2004, p. 134), referencia que orçamento de caixa consiste na elaboração do planejamento do fluxo de caixa (entradas e saídas), mediante informações obtidas dos orçamentos de contas a pagar, a receber, aplicações e empréstimos, nas quais podem ser visualizadas as sobras ou as faltas

de caixa, que devem ser solucionadas, para que seja viável a execução dos demais planos.

Erich (2000) relata que:

O orçamento de caixa é, em princípio, bastante simples. Semelhante ao orçamento pessoal, onde as contas devidas são confrontadas com os recebimentos dos contracheques, de dividendos em dinheiro, de pagamentos de juro bancário e assim por diante.

Analisa o autor que a preparação de um orçamento de caixa que deve ser montada uma programação dos recebimentos e pagamentos estimados no mesmo. Esta programação mostra, período a período, o efeito líquido da atividade projetada no saldo de caixa.

Para Erich (2000, p. 141) diz que os orçamentos de caixa expõem em detalhes específicos a incidência exata das entradas e saídas. Como os orçamentos domésticos, eles nos permitem visualizar os altos e baixos da disponibilidade do caixa e programar financiamentos ou pagamentos adicionais quando necessário.

Diante do que foi comentado o resultado de uma conclusão envolve o resultado final de um exercício de orçamento de caixa que tem um quadro do efeito mensal do caixa sobre os planos operacionais nos quais este está baseado e das necessidades ou dos excessos líquidos de caixa incorridos em cada mês. (Erich, 2000).

2.2.9.2 Orçamentos Operacionais

Segundo Erich (2000, p.142) relata que orçamentos operacionais são documentos essencialmente internos. Como expressões detalhadas de operações contínuas, tais orçamentos estão muito ligados à estrutura organizacional e ao tipo de medida de desempenho usado pela empresa específica.

Diante disso o autor citado acima comenta que a maioria das gerências estrutura suas empresas em partes manejáveis, havendo para cada uma um executivo ou gerente responsável.

Finalizando qualquer projeção de resultados operacionais deve ser feita de forma que reflita o âmbito da unidade empresarial envolvida (Erich, 2000).

2.2.9.3 Orçamento de Vendas

Erich (2000, p.142) discute sobre orçamento de vendas a projeção que é feita através da linha principal dos produtos, e o mais provável é que uma previsão orçamentária seja construída através de julgamentos individuais das pessoas próximas aos clientes atuais e potenciais.

O autor citado acima cita três níveis que pode ser calculados para cada produto que, onde, os preços são normalmente uma função de três fatores:

- Práticas de preço do setor;
- Ambiente competitivo;
- Custo efetivo das operações de produção da empresa.

Uma vez que o preço foi estabelecido, a receita de vendas pode ser calculada.(Erich, 2000)

Diante disso, Erich (2000, p.144), afirma o orçamento de vendas é basicamente uma projeção da contribuição para o lucro.

Entretanto o autor Martins (2004, p.132) fala que o orçamento de vendas consiste na elaboração das metas de vendas da empresa, divididas por produtos, região, tipos de clientes etc.

O autor ressalta ainda que as metas sejam preferencialmente, atingíveis, pois todos os demais suborçamentos estarão sendo elaborados partindo-se dessa premissa.(Martins,2004)

2.2.9.4 Orçamento de Produção

As empresas também devem buscar um maior controle nos recursos destinados a produção, neste sentido Erich (2000, p.144) relata que as empresas também devem prever operações ou atividades que envolvam apenas custos e despesas.

Porém pode-se dizer que orçamento de produção com uma projeção financeira envolve todos os custos da fabrica detalhando o formato de apresentação das necessidades específicas de uma determinada empresa.

Tanto o orçamento de vendas como o de custos normalmente incluem colunas adicionais, nas quais as quantias reais opostas às quantias projetadas estão registradas.(Erich, 2000).

Segundo Martins (2004, p.132), o orçamento de produção na base de metas nas vendas, política de estoques da empresa e estoques iniciais de produtos acabados, será elaborado o plano mestre de produção, no qual serão estimadas as quantidades de produção necessárias para que a empresa supra todo o seu planejamento de vendas.

É de extrema importância, nesta fase, analisar-se se a empresa possui capacidade para atender à demanda de produção necessária.(Martins, 2004)

Fórmula: Produção = Vendas + Estoque Final – estoque final

2.2.9.5 Relações entre as Projeções Financeiras

Diante do que já foi visto de orçamento de caixa e orçamento operacionais, estão baseados no mesmo conjunto de suposições sobre recebimentos e cobranças, programação de pagamentos, taxas operacionais, níveis de estoque e assim por diante, elas se ajustarão precisamente no modelo da tabela abaixo: (Erich, 2000).

Erich (2000, p. 144) relata que os planos financeiros e as necessidades ou excessos de fundos projetados apenas ficarão diferentes se forem utilizadas suposições diferentes relativas aos vetores que afetam os fluxos de fundos, particularmente entre os demonstrativos projetados e os orçamentos de caixa.

Projeções Financeiras	Orçamentos Operacionais
Plano de Investimento	Orçamento de Pessoal
Orçamento de Caixa	Orçamento de Produção
Plano de Financiamento	Orçamento de Venda

Demonstrativo Projetado	
-------------------------	--

Quadro 9-Relações entre as projeções financeiras

Fonte Erich (2000, p. 145)

2.2.10 Vantagens do uso do orçamento

Conforme Martins (2004, p.122) as vantagens do desenvolvimento de um planejamento orçamentário, estão situadas,principalmente, no estabelecimento de metas claras a serem atingidas, e na definição de responsabilidade aos diversos departamentos.

Martins (2004, p.122) destaca os principais benefícios de um programa orçamentário com instrumento de controle:

- Formaliza as responsabilidades pelo planejamento, obrigando os administradores a pensar à frente e encorajando o estabelecimento de objetivos de lucros;
- Estabelece expectativas definidas, o que o torna a melhor base de avaliação do desempenho posterior;
- Auxilia os administradores a coordenar seus esforços, de forma que os objetivos da organização em sua totalidade se harmonizem com os objetivos de suas partes, permitindo a integração das atividades,departamentos e funções dentro da empresa;
- Formaliza um instrumento de comunicação.Cada funcionário deve observar como suas atividades contribuem para as metas internas diárias e para o objetivo global da empresa;
- Dota a organização de um instrumento de controle operacional,permitindo a comparação dos resultados alcançados com as metas preestabelecidas.

De forma resumida, os objetivos principais do orçamento são: (Oliveira Martins, 2004)

- Projetar de forma integrada e estruturada o resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento;
- Controlar o desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário)

Diante disso o autor (Martins, 2004) evidencia que o controller precisará de toda maturidade e competência na condução de uma organização com o processo orçamentário que caracteriza toda a metodologia correta a ser aplicada com a fixação de objetivos, políticas, e estratégias e planos a ser tomadas decisões.

Acrescenta Martins (2004, p. 125) que

a utilização do orçamento para toda a empresa tende melhorar a utilização dos recursos disponíveis, bem como canalizar esse uso às atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados os objetivos propostos.

Martins (2004, p. 126) enfatiza ainda que o orçamento é um instrumento da Administração que está relacionado de muitas maneiras às operações contábeis e ao processo de planejamento e controle da organização.

O orçamento é uma ferramenta gerencial e administrativa demonstrando nas limitações do sistema orçamentário que pode-se analisar vários processos como obstáculos e limitações que surge restrições que pode ser consultadas pelo controller que podemos destacar abaixo (Martins, 2004):

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

- O custo do sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo. É preciso estabelecer um ponto em que o sistema apresente vantagens na relação custo x benefício;
- O orçamento não deve tomar o lugar da Administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores.

Para Welsch (1983, p. 64) a vantagem orçamentária reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, por meio de delegação de poderes e de autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais.

2.2.11 Orçamento como avaliação de desempenho

Conforme Catelli (2001, p.196) “avaliação de desempenho pode assumir diversos significados, dependendo do sentido conferido ao termo avaliação e do contexto relativo ao desempenho, objeto dessa avaliação”.

Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas. (Cateli , 2001)

Diante disso relata que um processo orçamentário dentro de uma organização necessita de uma avaliação de desempenho para que possa ser analisadas a informação e tomada as decisões adequadas nos aspectos operacionais, econômicos e financeiros das atividades planejadas.

Catelli (2001, p.201) tem por desempenho a realização de uma atividade ou de um conjunto de atividades.

Neste contexto pode-se ressaltar que um sistema de avaliação de desempenho caracteriza o controle dos resultados das atividades valorizando a importância das informações.

Conforme Lauro Jorge Contador e pedagogo em um artigo nos fala que para avaliação de um desempenho de um orçamento é preciso algumas ações a ser focadas:

- Identificar indicadores de desempenho focados no essencial evitando detalhes, isto irá diminuir a complexidade do orçamento;
- Uniformidade dos indicadores de desempenho com atribuição de responsabilidades.

3 Sistemas de Informações

No âmbito de sistemas de informações é uma ferramenta poderosa dentro de uma organização, onde, a tecnologia da informação assimila funções com tempo hábil e eficaz nos resultados.

Conforme o autor Polloni (2000, p. 25) fala sobre a filosofia do Sistema de Informação (SI) “que pode evoluir para um sistema de informação gerencial, com dados estruturados, sintéticos e trabalhados de forma a dar somente as informações necessárias para o usuário final”.

O autor fala sobre sistemas abertos que somam funções de integração que evoluíram para o Sistema de Apoio à Decisão (SAD), entretanto ele diz que existe duas políticas de sistemas: (Polloni, 2000)

- Expansionista: assimila novas funções e faz com que a operacionalização de rotinas automatizadas fique cada vez mais racionalizada em termos de tempo (produtividade, redução de custos, eficiência de recursos aplicados).
- Organizacional estratificada: atende a necessidade do usuário no momento; é temporal , se assim pode-se dizer.

Diante disso é de extrema importância enfatizar um conhecimento na área de Sistemas de Informações, devido, ao tema da pesquisa que tem como o questionamento de verificar a importância do orçamento como medida de desempenho na gestão de informação na administração de um Controller.

Portanto, Polloni (2000, p.29) informa que:

cada empresa tem o modelo mais adequado para suas decisões, mas pode ser estabelecido um modelo em linhas gerais que permite identificar, em qualquer organização, a necessidade da ligação entre os seus elementos.

Neste contexto, ALTER (1980) define Sistema de Informação como sendo um sistema que utiliza pata tecnologia da informação para capturar, transmitir, armazenar, recuperar, manipular e exibir informações usadas em um ou mais processos de negócios.

Esta informação sustenta a importância do sistema de informação para o acompanhamento das atividades que a empresa utiliza para obter suas informações com mais precisão, e tende a focar o sistema orçamentário operacionalizando automação dos processos a serem executados.

Entender um Sistema de Informação requer entender a maneira com a tecnologia e a informação são usadas para executar alguns trabalhos nas organizações.

Segundo NAKAGAWA (1993):

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle no sentido de organizar e reportar dados relevantes, exercer uma força ou influencia que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes de acordo com a missão e os objetivos da empresa.

Portanto, o controller torna-se o responsável pelo projeto, na implementação e manutenção de um sistema de informação, operacionalizando o conceito de que a Contabilidade é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

Importa salientar que ALTER (1996) informa ao planejar a concepção de um orçamento empresarial, identificamos relações muito próximas com os Sistemas de Apoio à Decisão.

Sistema de Apoio à Decisão (SAD) segundo TRAHAND & HOPPEN (1998) conceitua que é uma ferramenta destinada ao uso de um ou mais decisores (gerentes) que trabalham num ambiente econômico e social bastante complexo e que são constantemente submetidos à pressão do tempo.

No contexto empresarial, os sistemas de informação ajudam os processos de negócios e operações, tomadas de decisão e estratégia competitivas.

3.1 A importância da Contabilidade com Sistema de Informação para o controle orçamentário

FIPECAFI (2000) assegura que:

A Contabilidade é, obviamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Padoveze (2003, p.8) afirma que a Contabilidade, com a mensuração econômica (através do Sistema de Informação Contábil), é o único sistema de informação que consegue mostrar a empresa com um todo, pois é a única que atribui valor a tudo.

A Contabilidade, como um sistema de informação, pode ser considerada integrada quando todas áreas necessárias para o gerenciamento da informação contábil estejam incluídas num único sistema de informação, e do qual todos devem fazer uso no exercício de suas operações.

Deste modo, a Contabilidade, tende visar o sistema de informação a ferramenta importante para execução de um controle orçamentário como um elevado desempenho através destes aspectos citados abaixo:

- Melhoria no acesso à informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos;
- Melhoria na produtividade dos dados;
- Melhoria nas tomadas de decisões, através do fornecimento de informações mais rápidas e precisas;

- Estimulo de maior interação entre os tomadores de decisões
- Fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões;
- Melhoria na estrutura organizacional, por facilitar o fluxo de informações;
- Melhoria na adaptação da entidade para enfrentar os acontecimentos não previstos, a partir das constantes informações.

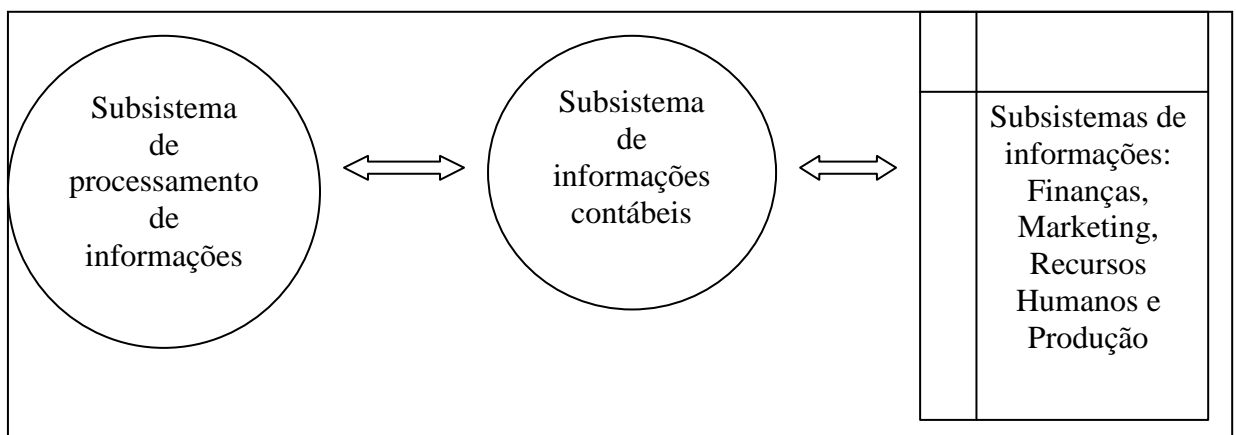
3.2 Sistemas de Informações Contábeis em Contabilidade Gerencial como uma medição de desempenho no orçamento

As informações tende nas entidades empresariais fornecer diretrizes tendo um bom desempenho no papel vital no sistema dos seus processos elevando informações relevantes sobre o planejamento, à tomada de decisões e controle.

Portanto o autor MOSCOVE & SIMKIM (2002, p.22) explana que sistema de informações contábeis é um tipo de sistema especial que fornece informações sobre processos e eventos de negocio que afetam a organização.

E ainda os mesmos autores (MOSCOVE & SIMKIM, 2002) definem que Sistema de Informações Contábeis é o subsistema de informações dentro de uma organização que acumula informações de vários subsistemas da entidade e comunica-se aos subsistemas de processamento de informações.

Abaixo os autores MOSCOVE & SIMKIM (2002, P. 24) demonstra a relação do que foi comentado acima:



Quadro 10 – A relação do sistema de informação contábeis com vários subsistemas de informações da organização

O autor MOSCOVE & SIMKIN (2002, p. 28) destaca que a contabilidade gerencial de um SIC tem como principal objetivo fornecer informações relevantes para os gerentes de uma companhia, que são partes internas (ou usuários).

POLLONI (2000, p. 54) ressalta que os sistemas de informação gerenciais produzem posições atualizadas no âmbito corporativo, resultado da integração de vários grupos de sistemas de informação que utilizam recursos de consolidação e interligação de entidades dentro de uma organização.

O autor MOSCOVE & SIMKIN (2002, P. 30) destaca que os sistemas contábeis de responsabilidade são parte do sistema total de medição de desempenho.

Um bom sistema orçamentário também constitui um mecanismo de controle útil.(MOSCOVE & SIMKIN, 2002).

3.3 Modelo de Gestão Econômica em sistema de Informação

Exposto pelo autor Catelli (2001, p.136) fala sobre Modelo de Gestão Econômica (GECON), “é um modelo para o gerenciamento de organizações por resultados econômicos”.

O autor Catelli (2001) diz que foi desenvolvido com base em levantamento e estudos das necessidades da gestão, visando atender os modelos decisórios utilizados pelos gestores na tomada de decisões.

O autor citado acima explana principais produtos:

- Sistema de gestão;
- Sistema de informações; e
- Sistema de processamento de dados.

Diante disso tende verificar a área de sistemas de informações para a gestão econômica que o autor Catelli (2001, p.146) descreve

que cada uma dessas fases descritas ,deve ser atendida pelo Sistema de Informação Gerencial com informações oportunas, corretas, confiáveis, com a periodicidade necessária para viabilizar à tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização.

Cabe ressaltar que os sistemas de informações para administração de uma organização tende a otimizar o resultado global de suas atividades sob sua responsabilidade de seus eventos como seus clientes, atividades, segmentos relacionados à área buscando eficiência e eficácia no seu sistema orçamentário.

Com base no modelo da gestão econômica o autor Catelli (2001, p. 151) demonstra os seguintes requisitos para obtenção dos resultados econômicos:

Resultado Correto	Por meio de um modelo de mensuração capaz de avaliar corretamente o impacto econômico de cada transação, refletindo adequadamente as ocorrências físico-operacionais.
Resultado ótimo	Por meio do estabelecimento do modelo de decisão para cada evento, que torne possível a caracterização da alternativa otimizadora de cada decisão, considerando o modelo de apuração do resultado correto.
Resultado assegurado	Por meio da implementação de modelo de gestão que assegure a plena utilização das potencialidades dos gestores, objetivando a obtenção do resultado ótimo.
Resultado efetivado	Por meio de um modelo de informação/comunicação oportuno, confiável e útil. Que garanta o apoio requerido aos gestores para efetivação dos resultados objetivados.

Quadro 11- Requisitos para Otimização do resultado econômico

Fonte Catelli (2001, p. 151).

Diante disso conclui-se que os resultados de projeções econômicas elevam dados com uma variação favorável de desempenho em suas atividades específicas da função orçamentária dentro de um sistema de informações contábeis com um desempenho de uma grande responsabilidade na contabilidade gerencial de uma organização.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com pesquisa que foi analisada de fontes bibliográficas compõe-se resultado integrado a área de Controladoria junto com orçamento, que diante das informações ressalta que o orçamento tem várias estruturas para ser analisadas diante de uma organização estruturada e controlada.

Resulta também que a Controladoria modela uma gestão de acordo com um processo diante dos agentes econômicos de uma empresa, ou seja, a controladoria possibilita as informações como o foco de resultado econômico na avaliação das atividades a ser executadas na empresa.

Este trabalho procurou mostrar as limitações e maximizações dos resultados nas análises de um orçamento para medida de desempenho dentro de uma organização, estende-se também que o processo destas limitações depende das atividades empresariais que ocorre de forma estruturada em sua execução.

A Controladoria mostra diante das pesquisas que é responsável pela otimização do resultado global da organização, entretanto, é definida com várias áreas para que possa exercer as atividades com mais responsabilidade, como, o desenvolvimento de condições para a realização do processo de gestão com informações viabilizadas no apoio das tomadas de decisões.

Este conteúdo abrange a natureza das informações gerenciais no orçamento como responsabilidade nas áreas operacionais de uma empresa visualizando a credibilidade na indução das melhores decisões a ser tomadas para que possa ter um resultado de grande desempenho e torne-se uma vantagem na área operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades relacionadas à empresa.

Quanto ao Conceito de Controller este trabalho relatou seu papel dentro de uma empresa que representa um contador gerencial na gestão econômica de uma empresa derivando sua forma de adequação de planejamento e controle no processo das tomadas de decisões na empresa.

Em relação aos Sistemas de Informações mostra que o contador gerencial toma decisões adequadas e corretas diante dos dados obtidos no aperfeiçoamento da informação com habilidade e transações agregadas ao planejamento e controle

na gestão de dados, ou seja, esta ferramenta tende-se demonstrar a tecnologia da informação para ser ter comunicação relevante ao Controller para processar as informações significativas com dados relativos solucionando problemas das análises de dados e na elaboração de orçamentos.

Com base no que foi visto o orçamento reflete na adaptação organizacional, na origem dos seus resultados com expectativa de dar apoio às metas e objetivos a ser direcionados à empresa elevando as informações com responsabilidade nas diretrizes a ser executadas.

Reflete-se o sistema contábil de informações no controle de uma organização processando os dados a ser transformados diante das análises, e avaliação ao

desempenho de suas atividades operacionais gerenciadas para o alcance do objetivo dentro da empresa com os sistemas de informações para o modelo mais adequado para o gerenciamento na gestão da informação na administração do Controller.

Portanto, o trabalho visualiza o modelo da Gestão Econômica para ter análise de um gerenciamento dos resultados econômicos dentro de uma empresa, que esclarece a capacidade de atender a necessidade da gestão que evidencia os modelos decisórios gerenciados pelos administradores na tomada de decisões.

Diante disso, é de extrema importância analisar e estudar área da Controladoria que demonstra diretrizes a ser seguidos dentro de uma organização, ou seja, o orçamento tem que ser projetado com viabilidade diante das informações emitidas pelo um controlador gerencial com adaptação da ferramenta derivada como Sistemas de Informações que os resultados resulta em tempo hábil e eficaz nas funções a ser executadas.

Uma empresa é considerada como uma coleção de centros de responsabilidades, que qualquer unidade de empresa é liderada por um gerente que é responsável pelas suas atividades, por isso, este trabalho verifica informações onde possa visualizar aspectos que caracterizam a área orçamentária, na existência e utilização dos orçamentos globais, suas vantagens e limitações na concretização do processo da prática empresarial que eleva métodos a ser implementados como um instrumento de controle e planejamento que destaca o orçamento empresarial e suas características para elaboração de vantagens para atender a demanda da empresa.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, Karl. **Revolução nos serviços: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar os seus clientes**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1992.

ALMEIDA, Léo G. **Gerência de Processo: mais um passo para a excelência**. São Paulo: Qualitymark Editora, 1993.

ANTHONY, Robert N. **Sistema de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony A. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

CATELLI, Armando, **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makrobooks, 1996.

HELPERT, Erich A. **Técnica de análise financeira: Um guia prático para medir o desempenho dos negócios**. 9 ed. Porto Alegre: Bookman, 2000. Tradução de: André Castro.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOLIVER, Olívio. A Contabilidade e a Controladoria: Tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. Porto Alegre: Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul, dezembro de 2004.

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 8. ed.

MOSCOVE, Stephen A. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002. Tradução de: Geni G. Goldschmidt

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

OLIVEIRA, Benedito Silva (Org.). **Métodos e Técnicas de pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica**: Projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira Thoson Learning, 2002.

PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 1998.
POLLONI, Enrico Giulio Franco. **Administrando sistemas de informação**. São Paulo: Futura, 2000.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Orçamento como ferramenta de controle para micro e pequenas empresas**. Maio / Junho de 2003.

VILLAS BOAS, Fernando José. **A Controladoria**: um modelo conceitual e integrado. São Paulo: Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, Junho de 2000.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.