

A contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico

André Ricardo Ponce dos Santos (UNIMEP) anrsantos@uol.com.br
Clóvis Luís Padoveze (UNIMEP) cpadoveze@romi.com.br
Fernando Cesar Taranto (UNIMEP) ftaranto@ellenco.com.br
Eduardo Eugênio Spers (UNIMEP) eespers@unimep.br
José Francisco Calil (UNISAL) jose.calil@am.unisal.br

Resumo

Este artigo descreve como o planejamento orçamentário pode auxiliar a estratégia das organizações quando implementado corretamente. Propõe a evidenciar relação entre o planejamento estratégico com o orçamento empresarial, descrevendo desde a identificação dos ambientes internos e externos na qual as organizações estão inseridas, até o processo de implantação e controle do orçamento. Por meio uma pesquisa exploratória, buscou conhecer os autores clássicos da área de estratégia e planejamento orçamentário, bem como uma série de pesquisas empíricas, que descrevem a importância do orçamento empresarial como instrumento de operacionalização, implementação e controle das estratégias traçadas pela alta cúpula, conforme definidos pelo planejamento estratégico. Foram destacados alguns modelos de orçamentos utilizados pelas organizações, que independentemente da escolha do orçamento, deve-se levar em consideração alguns aspectos relevantes como a cultura organizacional, modelos de processos orçamentários, modelos de gestão e demais onde se concluiu que o orçamento, quando atendida as premissas estratégicas, implementado corretamente e aceito por todos os responsáveis pelas áreas abrangidas pelo orçamento, contribuem substancialmente para o acompanhamento e controle dos resultados da organização.

Palavras-Chave: Planejamento Orçamentário, Estratégia, Premissas Orçamentárias.

1. Introdução

As organizações deparam-se com constantes mutações em suas atividades, desvirtuando seus gestores a analisar fatores internos e externos inerentes a organização. A competitividade pela participação de mercado imposta pelo mundo globalizado aumentou sobremaneira a pressão por melhores retornos sobre os investimentos, forçando cada vez mais a alta gestão a planejar estrategicamente qual posição ela irá alcançar.

Participação de mercado, segundo Churchill (2003) representa as vendas do produto de uma organização como um percentual de todas as vendas desse produto no mercado. Em outras palavras, ela informa qual a porcentagem do mercado este produto representa. Para tanto, parte-se do pressuposto de que para se obter um aumento na fatia de mercado, a alta gestão deverá planejar o que será feito e de que forma será feito.

Neste sentido, Welsch (1983) acredita que planejar é o estabelecimento antecipado das ações que serão executadas na organização. Tão necessário quanto identificar as ações, é delimitar quais serão os responsáveis e quais os recursos serão empregados.

Este trabalho se propõe a evidenciar a estreita relação entre o planejamento estratégico com o orçamento empresarial, que por sua vez, compõe o processo de estabelecimento e controle dos

resultados e decorre de ações anteriormente estabelecidas pela alta cúpula. Com base na literatura das áreas de estratégia empresarial e planejamento orçamentário, buscou-se conhecer a essência do modelo essencial da escola do *Design*, muito conhecido como análise *SWOT*, que identifica os pontos fortes, pontos fracos, as ameaças e oportunidades que permeiam no cenário da corporação. Fahey (1999), resgatou-se a forma de como as estratégias e políticas da organização são operacionalizadas.

Destaca-se neste estudo, a importância da contribuição da Controladoria em uma organização, pois leva-se em consideração, a gama de instrumentos e informações que elucidam com detalhes, os números e valores alusivos às atividades da organização. Um desses instrumentos utilizados é o orçamento empresarial, mais precisamente o seu planejamento, execução e controle. Foram destacados os modelos de orçamentos mais utilizados pelas organizações, assim como sua elaboração e organização.

2. Relevância do planejamento

A capacidade de percepção a um momento futuro de tempo e as possíveis conseqüências que uma ação presente poderá proporcionar, é extremamente relevante para qualquer gestão de uma organização. Em outras palavras, esta capacidade de percepção é denomina-se planejamento.

Welsch, em seu trabalho (1983) chama a atenção para o conjunto de decisões administrativas e acredita que cada decisão reflete um plano para um determinado evento, e que a soma de todas as decisões, forma o conjunto de políticas e planos da organização.

As decisões administrativas são voltadas para o futuro, sendo imprescindível à necessidade de informações para a consecução de um planejamento. Para que se entenda o significado da expressão planejamento, foi realizada uma revisão da literatura específica do assunto.

Sob a ótica de Welsch (1983), planejar significa estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos que serão empregados, definindo as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro.

Um conceito muito utilizado é o de Padoveze (2004), pois afirma que o planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.

Já o planejamento, segundo Ackoff (1974) é o delineamento de um futuro desejável e dos caminhos efetivos para alcançá-lo. Ainda, segundo o mesmo autor, o planejamento, é um instrumento usado pelo sábio, mas não por ele sozinho. Quando conduzido por homens inferiores, geralmente o planejamento transforma-se em um ritual irrelevante que produz tranquilidade a um curto período, mas nunca o futuro almejado.

Ackoff acredita que planejar eficientemente não é saber onde você quer estar no futuro e, então, traçar uma linha entre os pontos A e B para chegar até lá. Planejar é trabalhar a partir do ponto aonde você quer chegar (B) e fazer o caminho para trás, para alcançar o lugar em que você está (A): não no futuro, nem no passado, mas no presente.

A necessidade de planejar algo para a organização é muito evidente, porém, salienta-se que o planejamento deve ser ajustado conforme as características típicas da organização, sempre respeitando as crenças e valores desta.

O planejamento está intimamente ligado ao aspecto preventivo de uma organização, isso reside no fato de que o planejamento é um processo de decisões sobre o que será feito e de forma será feito, antes que uma ação seja necessária. Assim que implantado, o planejamento deve ser um processo contínuo, porém, sujeito à revisão, isto porque o planejamento não é um

produto final, e sim um relatório que deve ser adaptado aos atuais cenários que a organização presenciará.

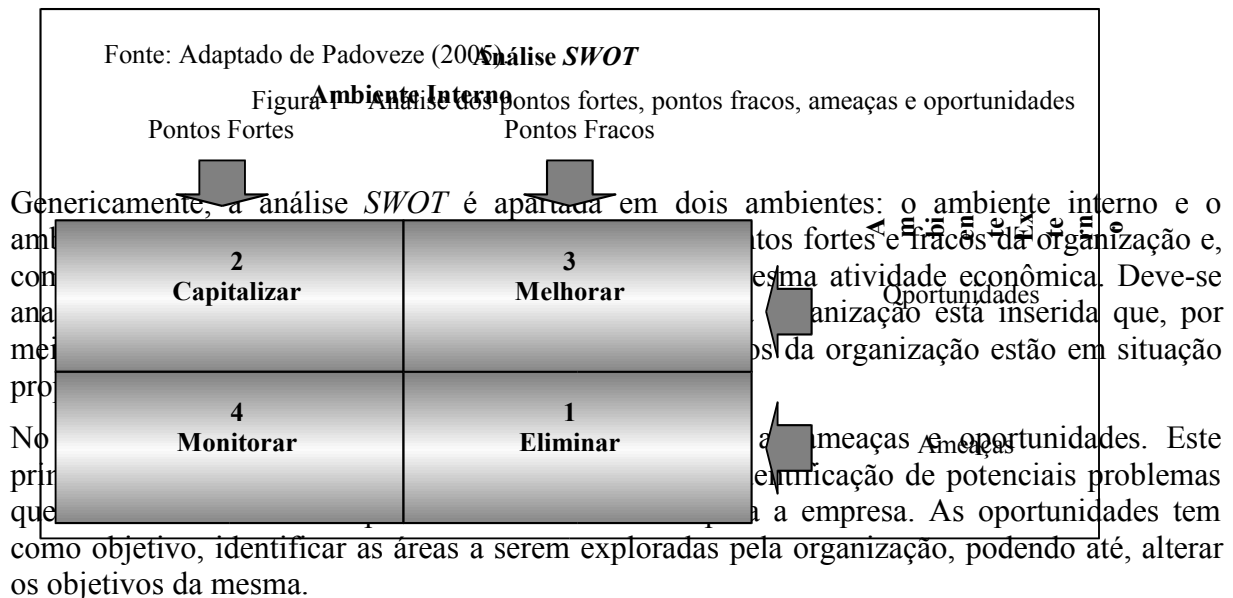
3. O cenário empresarial e a estratégia

3.1 Análise SWOT

Este modelo de processo de planejamento estratégico, conhecido pela literatura ortodoxa como Modelo Essencial da Escola do Design, devido ao fato de se basear na crença de que a formação da estratégia é um processo de concepção.

Sabe-se que as decisões estratégicas decorrem de informações obtidas pela organização. Essas informações são consideradas a base estrutural de todo o planejamento estratégico da organização, pois identificam a atual e real situação da mesma. Porém, para que se possa evidenciar o planejamento estratégico com o ambiente na qual a organização está inserida, é necessário que se realize uma análise do sistema empresa, pois toda organização é parte integrante de outros sistemas maiores.

Identificar os pontos fortes e fracos no processo operacional da organização, assim como identificar as ameaças e quais as oportunidades que a organização está sujeita, integram um procedimento muito utilizado nas organizações, na qual é denominada de análise SWOT (*strenghts, weaknesses, opportunities, threats*), que são traduzidos em pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças respectivamente.



Esta identificação dos ambientes na qual a organização está inserida, é interpretada pela cúpula administrativa, responsável pelo planejamento estratégico, através de relatórios sintéticos que esclareçam todos os aspectos que interfiram em suas operações atuais e no futuro, inclusive, esclarecendo de que forma e como esses possíveis aspectos poderão interferir.

Após realizada a interpretação do ambiente e identificado os aspectos que envolvem a organização, inicia-se o processo de elaboração da estratégia, que deve estar em consonância com a missão institucional da organização, assim como suas metas e objetivos.

3.2 A Implementação da estratégia

A implementação da estratégia é o processo pela qual as estratégias e políticas da organização são operacionalizadas. Um fator importante quando implementada uma estratégia são os investimentos que serão decorrentes dos planos estratégicos, que por sua vez, precisam ser apreciados e avaliados. Deve-se ressaltar que a maior parte das estratégias implementadas demandam certos investimentos, que podem variar de acordo com o porte da organização e o tipo de estratégia.

Fahey (1999) acredita que as implementações bem sucedidas são decorrentes de combinações entre a análise do projeto e o envolvimento dos gestores setoriais no processo de diagnóstico da estratégia. Para tanto, os autores identificaram três tarefas, que segundo eles, são vitais para a implementação da estratégia.

- a) Desenvolver uma parceria com os membros da organização para a implementação da estratégia;
- b) Avaliar a capacidade da organização para a implementação da sua estratégia empresarial;
- c) Orquestrar iniciativas de mudanças que realinharão a organização com a sua estratégia empresarial, de modo a desenvolver comprometimentos e estimular o aprendizado.

Entende-se que na maioria das decisões que envolvem estratégia, acaba esbarrando em gastos e investimentos, sendo assim, torna-se imprescindível a utilização de mecanismos formais para registrar desembolsos, acompanhar resultados e corrigir eventuais variações.

Seguindo este raciocínio, Costa (2004) acredita que os investimentos, em sua maioria, decorrentes dos planos estratégicos precisam ser descritos de forma adequada para serem apreciados e avaliados, aprovados ou não e, uma vez aprovados, implantados e terem seus resultados físico-financeiros devidamente acompanhados.

3.3 Investimentos decorrentes da estratégia

Os investimentos corporativos podem ser decorrentes de estratégias competitivas ou corporativas, de planos de capacitação ou de expansão, assim, esses investimentos sofrem avaliações de relação custo-benefício, de riscos envolvidos no plano estratégico e de retorno do investimento.

Quando o assunto é investimento, a organização deve considerar seu porte, patrimônio e entradas e saídas de recursos no caixa, sendo fundamental a contribuição da controladoria para analisar as propostas de investimentos, identificando os riscos envolvidos, o nível de imobilização necessário, a existência de recursos disponíveis e principalmente o retorno que este investimento propiciará a organização.

De acordo com Sobansky (1994), as organizações com fins lucrativos, tem como objetivo a obtenção de um retorno mínimo sobre o investimento do empresário, condizente com o grau de risco envolvido e, respeitando aspectos éticos e de responsabilidade social.

Neste contexto, um dos desafios da alta cúpula é garantir a compatibilidade entre as estratégias e as decisões operacionais, possibilitando atingir seus objetivos com eficiência e eficácia.

4. O Planejamento orçamentário em sintonia com a estratégia

Conforme as definições citadas anteriormente sobre planejamento, Sanvicente e Santos (1994) afirmam planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado. Já segundo Frezatti (2000) acredita que as estratégias explicam como os objetivos podem ser atingidos, especificando as ações propriamente ditas.

Salienta-se que o planejamento orçamentário, foco principal deste artigo, deve ter seus objetivos fixados, responsabilidade esta que atribuída à alta cúpula administrativa da organização.

Nesse sentido, destacamos a estreita relação entre o planejamento orçamentário e o planejamento estratégico. Ansoff e McDonnell (1993) definem a estratégia como um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização. Ainda, segundo os autores, a estratégia, a estratégia deve estabelecer padrões para medir o desempenho presente e futuro da organização, assim como, estabelecer regras para o desenvolvimento da relação entre a organização e o ambiente na qual está inserida. Esta relação é caracterizada pela pelo desenvolvimento de produtos e de tecnologia pela organização, identificando o local e para quem seus produtos serão vendidos.

Segundo Sobansky (1994) a estratégia de uma organização nada mais é do que um conjunto de decisões estratégicas que definem sua natureza e orientação futura.

Uma outra definição muito clara de estratégia é, segundo Wright, Kroll, Parnell (2000) é que a estratégia refere-se aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização. Assim, cabe à alta gestão da organização, o estabelecimento das estratégias, de forma a garantir competitividade para a empresa.

5. Planejamento orçamentário

Considerado com um dos instrumentos mais relevantes para a controladoria, o planejamento orçamentário deve orçar todos os dados do sistema de informações contábeis da organização, pois através dessas informações, o planejamento orçamentário introduzirá as previsões estabelecidas para o próximo período. Para que a organização possa atingir suas estratégias com eficiência e eficácia, a utilização do orçamento como instrumento de controle de resultados é extremamente interessante, pois elucida com um maior grau de detalhe, os números e valores correspondentes as ações realizadas conforme o planejamento estratégico.

5.1 Objetivos do planejamento orçamentário

Considerado como um dos mais importantes instrumentos de administração, os orçamentos direcionam os rumos e fornecem instruções para a execução dos planos. Padoveze (2005) afirma que o orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do planejamento e controle de resultados.

Segundo o autor, é fundamental para o processo decisório, o estabelecimento e a coordenação dos objetivos em todas as áreas da organização. Deve-se haver uma sinergia entre todos os colaboradores para que possa buscar os planos de agregação de valor econômico aos acionistas.

Padoveze (2005) apresenta alguns propósitos do planejamento orçamentário, os quais são:

- Orçamento como sistema de autorização onde o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, tornando evidente a minimização do processo de controle na organização.
- Orçamento como meio de projeções e planejamento, caracterizado pelo conjunto das peças orçamentárias utilizadas para o processo de projeções e planejamentos, permitindo, inclusive, estudos para períodos subseqüentes.
- Orçamento como um canal de comunicação e coordenação, que incorpora os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias. Considerado também como instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais.
- Orçamento como um instrumento de motivação, partindo da premissa de que o orçamento é um sistema de autorização, permitindo um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais.
- Orçamento como instrumento de avaliação e controle, que considera os aspectos de motivação e de autorização, sendo lógica a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos.
- Orçamento como fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta essencial para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

É interessante destacar que para os propósitos do planejamento orçamentário possam ser alcançados, deve haver a participação de todos os envolvidos que tenham responsabilidade orçamentária. Este envolvimento é no sentido de que o estabelecimento de objetivos deve ser interagido em toda a organização, evitando, na medida do possível, um processo ditatorial.

Destaca-se também que o orçamento deve direcionar os objetivos da organização para que os mesmos possam ser atingidos eficiente e eficazmente, motivando os gestores a serem desafiadores.

5.2 Espécies de orçamentos

Sendo a expressão formal dos planos de curto prazo, o orçamento deve obedecer à estrutura informacional contábil e suas peças devem ser elaboradas para cada gestor do menor nível de decisão da organização, em que há custos ou receitas controláveis por este gestor. Atualmente os conceitos sobre orçamentos mais utilizados são: o orçamento de tendências e o orçamento base zero.

5.2.1 Orçamento de tendências

Este conceito de orçamento utiliza os dados ocorridos no passado para empregá-los em projeções de situações futuras, pois parte da premissa de que os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já em operação, havendo uma grande tendência de que esses eventos possam ocorrer novamente.

5.2.2 Orçamento base zero

Este conceito de orçamento também conhecido como *Zero-Base Budgeting* foi introduzido pelo governo dos Estados Unidos por volta de 1961, e, posteriormente passou a ser utilizado

pelas empresas privadas, sua filosofia reside na exclusão de dados passados. O orçamento base-zero não deve partir de fatos anteriores, devido que esses fatos podem conter ineficiências que o orçamento de tendências perpetuaria.

Padoveze (2005) chama a atenção e diz que a questão fundamental para o orçamento base zero é a de que não é porque aconteceu algo no passado, que deverá acontecer no futuro. Ainda segundo o autor, cada atividade da organização deve ser rediscutida em razão da sua existência, e não em valores.

5.2.3 Orçamento estático

Este tipo de orçamento é o mais utilizado pelas organizações, onde suas peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação de determinados volumes de vendas, que, conseqüentemente, esses volumes serão determinados o volume de atividades e setores da organização.

Uma das características fundamentais, porém muito discutível, é a não permissão de alterações nas peças orçamentárias após o seu planejamento.

As características de inflexibilidade, embora existam muitas contraposições é muito utilizada por grandes organizações, em razão da grande necessidade de consolidar as peças orçamentárias em um orçamento único, ou mestre como também é designado.

Hope, citado por Frezatti (2005) afirma que o orçamento tradicional possui algumas imperfeições, dentre elas a centralização por meio de sistema de orçamento, que passa pela ênfase na coerção e não pela coordenação devida.

Sob o aspecto positivo, quando a este orçamento está essencialmente na consolidação de suas peças, que por sua vez, permite uma visão geral sobre os negócios e resultados econômicos esperados para o próximo período.

5.2.4 Orçamento flexível

Caracterizado pela flexibilidade nas alterações de suas peças orçamentárias, o orçamento flexível é utilizado para solucionar o problema do orçamento estático. Neste tipo de orçamento, Padoveze (2005) descreve que o orçamento flexível admite uma faixa de nível de atividades em que tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou vendas.

A elaboração do orçamento flexível centra-se na perfeita distinção entre custos fixos e variáveis, este último, seguirá o volume de vendas, enquanto o anterior sofrerá o tratamento tradicional.

Uma característica muito relevante é a de que o orçamento flexível não deve assumir nenhuma faixa de quantidade ou nível de atividade esperada, pois realiza-se um orçamento dos dados unitários e as quantidades a serem assumidas serão efetivadas no momento em que ocorrerem.

O que chama a atenção para este tipo de orçamento é seu desalinhamento com o fundamento do orçamento, que é prever o que irá acontecer, sendo assim, este orçamento dificulta consideravelmente a continuidade do processo orçamentário, que são projeções dos demonstrativos contábeis.

5.2.5 Rolling budgeting e rolling forecasting

Considerados como os mais recentes tipos de orçamentos, o orçamento contínuo e projeção contínua, são caracterizados por tornar este instrumento de controle mais flexível, retirando a sua característica estática. O fundamento primordial desses dois conceitos centra-se no período em que o orçamento ou projeção será realizado, a partir daí, é orçado e projetado mais um período futuro, mantendo sempre uma quantidade futura igual de períodos.

O termo contínuo utilizado no *budget* e *forecast* é muito interessante, pois ele permite a organização visualizar um horizonte de 12 meses em suas operações futuras.

Padoveze (2005) chama a atenção quanto a este conceito e acredita que embora interessante este conceito traz algumas desvantagens de ordem operacional, devido ao fato de que a realização constante de orçamento, o mesmo consumirá tempo e pessoal na organização.

6. O processo de elaboração e organização do orçamento

Após salientar os principais conceitos sobre orçamento utilizados nas grandes corporações, faz-se necessário descrever como é realizado o processo de elaboração do orçamento empresarial. Para isso, parte-se de premissa de que o sistema orçamentário compreende um conjunto de recursos humanos, tecnologia administrativa e de informação, que se interagem com um único intuito, a execução do orçamento na organização.

Sendo a controladoria, o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da organização, que tem como objetivo a eficácia empresarial, admite-se que o profissional responsável pela administração do sistema orçamentário seja o *controller*, que, em conjunto com a cúpula administrativa, lidera toda a organização do processo orçamentário, já que possui toda a estrutura informacional da organização à sua luz.

Após formalizada a administração do processo orçamentário, é necessário estabelecer um conjunto de medidas e estruturas que, segundo Padoveze (2005) deve ser formalizada da seguinte forma:

- Comitê orçamentário: Tem como função decidir sob a ótica geral do orçamento anual. Geralmente, o comitê orçamentário é composto pelas diretorias administrativas e pelo *controller*, este último é o responsável por todo o processo orçamentário na organização.
- Premissas orçamentárias: São as regras definidas pelo comitê orçamentário que entrarão em vigor no próximo orçamento, em outras palavras são os princípios que servirão de base para o comitê orçamentário determinar as especificidades do orçamento em questão.
- Modelo do Processo Decisório: Também de responsabilidade do comitê orçamentário, este modelo tem como função, conduzir o processo orçamentário em consonância com o subsistema institucional, subsistema este que compreende a missão da organização, assim como suas crenças e valores.
- Estrutura Contábil: Compreende estruturar e monitorar o sistema de informações contábeis de forma que exista uma perfeita harmonia com os princípios orçamentários definidos pela organização. A necessidade desta interação reside principalmente na definição dos critérios de contabilização das receitas e despesas, na estruturação das contas contábeis utilizadas pelo sistema de informações contábeis, assim como o plano de contas, assim como definir a manualização dos procedimentos citados.
- Sistema de Apoio: Concerne na definição das tecnologias de informação e demais sistemas de apoio para a execução de cálculos e lançamentos orçamentários no sistema de informação contábil. Sendo a controladoria responsável pelas informações da organização, a contribuição

do *controller* é essencial para a definição do sistema de apoio, que será utilizado no processo orçamentário.

- Relatórios: Compreende os relatórios orçamentários de preparação dos orçamentos, sendo utilizados para acompanhamento e controle orçamentário, na qual o *controller* é o profissional responsável pela elaboração e revisão dos relatórios orçamentários.

- Cronograma: Em um processo orçamentário, torna-se essencial estabelecer o cronograma orçamentário das etapas de previsão, reprojeção e controle do orçamento na organização.

Acredita-se que quando bem estruturado, o processo orçamentário tende a suprir as necessidades de planejamento e controle dos resultados. Tão importante quanto à espécie de orçamento a ser utilizado, é a sua estruturação, onde a organização deve estar preparada para executar corretamente o processo orçamentário.

A função do *controller* como responsável pela operacionalização do processo orçamentário não exime de modo algum a participação dos demais gestores na organização. Frezatti (2000) enfatiza que o *controller*, na verdade, tem a responsabilidade de elaborar o design e operacionalidade do sistema de controle, seu gerenciamento, coleta, manuseio, estruturação e distribuição do orçamento, contudo, o uso da informação constitui-se em parte, responsabilidade de todas as áreas da mesma.

6.1 Etapas para preparação do plano orçamentário

Após estabelecida a estrutura organizacional do plano orçamentário, deve-se, em linhas gerais, seguir algumas etapas que serão utilizadas para execução do plano orçamentário. Adaptado de Kennedy e Dugdale, Padoveze (2005) descreve as seguintes etapas a serem cumpridas:

- a) A missão e os objetivos da organização devem ser estabelecidos;
- b) Deve-se estruturar as assunções ambientais determinando o fator limitante, normalmente às vendas;
- c) Elaborar o orçamento a partir da função restritiva do fator limitante descrito anteriormente;
- d) Elaborar os demais orçamentos, coordenando-os com o fator limitante em consonância com os objetivos da organização;
- e) Sintetizar o orçamento-mestre à luz dos objetivos estabelecidos pela organização;
- f) Após a sintetização do orçamento-mestre, deve-se revê-lo de acordo com os objetivos da organização;
- g) Caso seja aceito o orçamento-mestre, deve-se monitorar os resultados reais confrontando-os com os resultados orçados para que se possa reportar possíveis variações;
- h) Após reportada as variações, deve-se tomar as ações corretivas de modo a eliminar as variações, e/ou revisar os orçamentos-mestres ou subsidiários para acomodar as variações.

As etapas estabelecidas por Kennedy e Dugdale, embora discutida por outros autores, devem ser implantadas de forma em que exista uma certa flexibilidade em sua operação. De acordo com Welsch (1993) as etapas das dimensões estruturais do planejamento e controle orçamentário devem obedecer os objetivos e planos das diversas áreas de responsabilidade da organização, que acabam consolidando os objetivos e planos da organização.

Diante disso, torna-se fundamental que a alta cúpula estabeleça os objetivos gerais, as premissas do planejamento e suas diretrizes, que serão transmitidos aos gestores conforme sua área de responsabilidade. Assim, cada gestor, de acordo com as premissas, elabora o seu segmento conforme o fator limitante estabelecido pelo comitê orçamentário, que o apresenta ao comitê orçamentário, para que se possa efetuar uma análise crítica e modificações caso julgar necessário.

Após o retorno das peças orçamentárias, Padoveze (2005) chama a atenção quanto às modificações realizadas nas peças orçamentárias, pois essas devem estar prontas entre um ou dois meses antes do início do exercício. Assim, os responsáveis por cada área terão condições de se programarem para o exercício que será efetivado o orçamento.

6.2 Modelos do processo orçamentário

Enfatizamos neste artigo, a participação maciça da controladoria nas etapas do processo orçamentário, já que a consideramos o órgão detentor das informações que serão utilizadas nas fases de previsão, reprojeção e controle do orçamento. Quanto às demais áreas de responsabilidade, seus gestores, por não obterem todas as informações e objetivos da organização, elaboram as peças orçamentárias sob sua responsabilidade apenas com base nos objetivos de seu setor, podendo não ser validados pelo Comitê Orçamentário.

Conforme o quadro 1, modelo genérico de processo orçamentário elaborado por Padoveze (2005), percebe-se que neste caso, os gestores setoriais terão condições de fazer suas sugestões na Etapa 4, que compreende o retorno das peças orçamentárias, devidamente com as sugestões dos gestores setoriais de modo a ajustá-las conforme as premissas orçamentárias.

ETAPAS	ÁREA RESPONSÁVEL
Etapa 1 - Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 - Aprovação inicial	Comitê orçamentário
Etapa 3 - Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos Responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 - Revisão dos Orçamentos Recebidos	Controladoria e comitê orçamentário
Etapa 6 - Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê Orçamentário	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 - Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 9 - Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 10 - Reporte das variações	Áreas responsáveis

Fonte: Adaptado de Padoveze (2005)

Quadro 1 – Modelo genérico de processo orçamentário

Ressalta-se que no quadro 1, o modelo genérico apresentado pelo autor centraliza a maior parte de suas etapas na controladoria, em vista de sua ampla capacidade de coletar as informações necessárias para o processo orçamentário. Devido às várias críticas relacionadas a esta centralização, o mesmo autor apresenta um modelo alternativo, com uma participação mais efetiva das demais áreas responsáveis. Este modelo participativo tem a característica de que a primeira etapa deve ser iniciada pelos gestores setoriais, onde posteriormente o Comitê Orçamentário se manifestará.

ETAPAS	ÁREA RESPONSÁVEL
Etapa 1 - Preparação das peças orçamentárias	Todas as áreas responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 2 - Revisão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 3 - Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 4 - Análise para aprovação	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 5 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões e determinações do Comitê	Controladoria
Etapa 6 - Ajuste das sugestões e determinações do Comitê Orçamentário	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 - Análise final para aprovação	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 8 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 9 - Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 10 - Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 11 - Reporte das variações	Áreas responsáveis

Fonte: Adaptado de Padoveze (2005)

Quadro 2 – Modelo participativo de processo orçamentário

Em linhas gerais, o modelo participativo demanda um período maior para o processo orçamentário, já que os objetivos dos gestores setoriais podem estar em desacordo com as premissas orçamentárias.

É importante ressaltar que qualquer que seja o processo orçamentário, sua eficácia deve estar estreitamente ligada à cultura da empresa, em sintonia com o subsistema institucional da organização.

Frezatti (2000), acredita que uma estrutura organizacional balanceada deve conter elementos de conflito, pois a gestão e controle devem estar separados para que possam contribuir positivamente para o desempenho do controle.

6. Considerações finais

O estudo aqui relatado teve como objetivo verificar que a contribuição do plano orçamentário para o planejamento estratégico alcança eficiência na medida em que o orçamento praticado pela organização siga à luz das premissas estabelecidas no planejamento estratégico. Sendo o orçamento, o instrumento utilizado pela controladoria para o planejamento, execução e controle de resultados, torna-se fundamental que as realizações quantitativas reveladas pelo orçamento sejam constantemente avaliadas em consonância com as estratégias traçadas no planejamento estratégico, permitindo assim, o alcance dos objetivos conforme os planos, políticas e padrões estabelecidos.

Embora foram descritas algumas espécies de orçamentos, este estudo não se prende a identificar qual modelo é o mais aconselhável para a organização, pois existem fatores como cultura organizacional, modelos de processos orçamentários, modelos de gestão e demais, que podem interferir nessas espécies.

A abordagem do assunto mostra que o alinhamento entre o planejamento estratégico e o planejamento orçamentário, propicia um controle mais atuante dos planos da alta cúpula, tendo como responsável por essas informações, o *controller*, que, segundo literatura sobre o assunto, é o profissional mais capacitado a exercer esta função.

Alguns estudos mostram que a implantação do orçamento empresarial ocasiona custos elevados, e proporciona descontentamento por parte dos gestores setoriais pelo fato de serem orçamentos restritivos. Neste estudo, enfatiza-se a importância do orçamento como

instrumento de controladoria para acompanhamento e controle dos resultados, cabendo ao comitê orçamentário, as premissas e especificidades sobre a implantação deste instrumento de gestão econômica.

Referências

- ACKOFF, R. L. *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro: LTC, 1974. 103p.
- ANSOFF, H. I.; McDONNELL, E. J. *Implantando a administração estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993. 590p.
- CHURCHILL, JR. A.; PETER, J. P. *Marketing criando valor para os clientes*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 626p.
- COSTA, E. A. *Gestão estratégica*. 3. ed, São Paulo: Saraiva, 2004. 292p.
- FAHEY, L. *MBA: curso prático/estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 520p.
- FREZATTI, F. *Orçamento empresarial: Planejamento e controle gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 180p.
- _____. Beyond budgeting: Inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de Empresas*. p. 23-33, vol. 45, abr/jun 2005.
- PADOVEZE, C. L. *Planejamento orçamentário*. São Paulo: Thomson, 2005. 282p.
- _____. *Controladoria estratégica e operacional*. Conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson, 2003. 483p.
- SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. C. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- SOBANSKY, J. J. *Prática de orçamento empresarial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994, 111p.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983. 397p.
- WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. *Administração estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000. 434p.