

A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE EM UMA EMPRESA S/A

Daniela Belloli Monticelli¹

RESUMO

Este artigo tem o objetivo de demonstrar como a utilização do orçamento empresarial é um instrumento de planejamento e controle elaborando uma proposta de procedimentos e processos para a área de controladoria realizar um controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados. A metodologia utilizada foi um estudo de caso uma vez que este foi elaborado para uma empresa específica. A coleta de dados foi realizada com análise da documentação existente na empresa e também com a realização de entrevistas. O resultado da pesquisa apresentou que apesar de área de controladoria elaborar informações gerenciais mensais confiáveis estas atendem em partes para a tomada de decisão visto que usuários e colaboradores percebem a necessidade de aprimorar os controles existentes em relação ao orçamento. A partir disto foi elaborada uma proposta de procedimentos para que a controladoria passe a realizar um processo de monitoramento e controle mensal, analisando os dados orçados versus realizados e cobrando das áreas as justificativas dos eventuais desvios em relação ao orçamento. Desta forma chega-se a conclusão de que a empresa em questão teria muitas vantagens, pois conseguiria verificar se suas metas e objetivos traçados inicialmente no orçamento estariam sendo cumpridas, obtendo um melhor resultado e desempenho em suas operações.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial. Controladoria. Informações Gerenciais. Planejamento. Monitoramento.

1 INTRODUÇÃO

Com as constantes mudanças no mundo empresarial é essencial que as empresas tenham algum diferencial em seus procedimentos de controle. As empresas cada vez mais sentem a necessidade de aprimorar suas atividades e

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela FACENSA, MBA em Controladoria e Finanças pela UNISINOS, Especialização em docência no Ensino Superior e MBA em Coaching pela UNIASSELVI, Professora dos Cursos Técnicos do eixo gestão e negócios das Escolas e Faculdades QI. E-mail: danielabmonticelli@gmail.com

mapear seus procedimentos de forma que minimizem os erros e riscos de que decisões sem planejamento se transformem em problemas sem solução.

Com a crise que o país vive neste momento, diversas empresas estão passando por dificuldades financeiras e muitas até encerrando suas atividades pela desaceleração do consumo. Mesmo com a crise as empresas que possuem um planejamento e controle rigoroso do seu faturamento e das suas despesas conseguem reduzir pessoal, cortar gastos e ajustar suas contas para conseguir superar esse momento.

Controlar nos dias atuais pode ser considerado mais importante do que planejar e orçar, é preciso utilizar o controle auxiliando a empresa a fazer as correções necessárias quando for constatado que existem divergências em relação ao que foi orçado. Porém o controle só é possível para as empresas que possuem um sistema de controle e monitoramento, e que façam anualmente um orçamento, isso tudo permite aos gestores e tomadores de decisão comparar o que foi orçado com o que está sendo realizado e tomar decisões baseando se nestas informações que devem ser fidedignas e representar a situação real da empresa.

As empresas que seguem desta forma tem grandes chances de conseguir alcançar seus objetivos, obtendo melhores resultados e superando crises sem ter que encerrar suas atividades.

Na empresa XYZ S/A² a área de controladoria é responsável pela montagem, análise e divulgação de todas as informações gerenciais necessárias para tomada de decisão. Essas informações são elaboradas a partir de dados vindos dos mais diversos setores da empresa; esses dados são verificados, analisados e compilados de acordo com um padrão.

Mensalmente a área de controladoria é responsável pela elaboração, análise e divulgação do “Book Gerencial”, que é onde constam todas as informações gerenciais da empresa por segmento de negócio. Anualmente a controladoria é responsável pelo planejamento, análise e divulgação do orçamento, onde são feitas

² Por solicitação da Empresa não será citada sua razão social durante o desenvolvimento deste trabalho, ela será identificada como Empresa XYZ S/A.

todas as projeções para o ano seguinte de acordo com indicadores que são informados pelo presidente na carta diretriz e os índices de mercado.

O orçamento é realizado de acordo com critérios estabelecidos pela carta diretriz, porém ao longo do ano, a controladoria mensalmente realiza a compilação das informações gerenciais, mas não faz um controle efetivo do que foi orçado e realizado.

Por isso quando se atesta de que um procedimento ou processo não satisfaz às necessidades da empresa é necessário que haja uma revisão nos métodos atuais utilizados e também se apresente processos que possam ser desenvolvidos para a melhoria do mesmo.

De acordo com o que foi apresentado e com as necessidades verificadas diariamente na empresa, as informações realizadas apresentadas não passam por um monitoramento e controle com o que foi orçado. Desta forma questiona-se: Quais seriam os procedimentos e processos para área de controladoria realizar um controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados?

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PLANEJAMENTO

Planejamento no ambiente empresarial pode ser considerado como antecipar decisões e ações que poderão ocorrer ou não futuramente. Maximiano (2011, p. 87), define planejamento como:

Ferramenta para administrar as relações com o futuro. É uma aplicação específica do processo de tomar decisões. As decisões que procuram de alguma forma, influenciar o futuro, ou seja, que serão colocadas em prática no futuro, são decisões de planejamento. Não há uma definição singular de planejamento.

O planejamento é uma das funções administrativas que determinam objetivos que deverão ser atingidos e como fazer para conseguir alcança-los com eficiência.

A atividade de planejamento requer um fluxo constante de processos, estabelecendo se objetivos e diretrizes; programando e conduzindo assim ao cumprimento de metas e procedimentos. Maximiano (2011, p. 89), relata que:

O processo de planejar é uma operação mental, que pode ser individual ou colaborativa, e que funciona como um sistema com três subprocessos ou etapas: (1) a etapa de produção ou levantamento de informações, (2) a etapa de análise dessas informações e (3) a etapa de preparação de um plano ou de planos.

Podemos considerar planejar como uma atividade simples ou complexa, tudo depende do nível de planejamento e atividades a serem executadas. Um sistema de planejamento pode ser realizado em equipe com o objetivo de juntar várias ideias e verificar qual delas é a mais adequada para cada tipo de situação, porém em algumas empresas dependendo do seu sistema de divulgação e compartilhamento de informações isso não acontece.

Para que o planejamento aconteça com eficiência e eficácia nas organizações, permitindo que este auxilie na tomada de decisões Frezatti (2013, p. 12) fala que:

O planejamento e controle em uma organização exigem que as responsabilidades sejam definidas, por unidades de negócio, por departamento, ou mesmo por centros de resultado, dependendo do conceito utilizado. [...]. Sem a definição de responsabilidades, tanto a autoridade como a cobrança de resultados não podem ser exercidas.

Normalmente a área responsável pelo planejamento estratégico nas empresas é a área de controladoria, pois esta trabalha com projeções, e conhece a organização de forma mais ampla.

Qualquer processo de planejamento exige que as pessoas envolvidas nele conheçam as variáveis e elementos que o compreendem, é necessário aplicar o conhecimento nas diversas áreas envolvidas e se basear em números históricos e evolutivos como modelo.

Um planejamento bem realizado, com bases consistentes e dados realistas pode fortalecer as atividades de uma empresa e agilizar processos assim como o

orçamento. O planejamento pode também ajudar as organizações a atingir seus objetivos com eficiência e eficácia.

2.2 ORÇAMENTO

O orçamento nada mais é do que uma formalização dos planos da empresa, seu planejamento deve ser cauteloso e estar dentro da realidade em que a empresa se encontra. Ele é um instrumento muito útil de controle que permite as empresas comparar seus resultados realizados com os que foram planejados no orçamento, fazendo com que a empresa analise se suas metas estão sendo cumpridas ou não.

O orçamento é o resultado de um planejamento estratégico que atua nas empresas como instrumento de controle e alertas aos gestores, indicando se os planos realizados estão sendo eficazes.

O processo orçamentário nas empresas envolve diversas áreas e pessoas, pois este deve ser o mais integrado, possibilitando aos usuários de suas informações uma visão global dos planos da empresa. Marion e Ribeiro (2011 p. 197 e 198) colocam que o processo orçamentário engloba três elementos fundamentais – previsão, orçamento, e controle:

Previsão: estudo antecipado das alternativas de ação diante dos objetivos desejados.

Orçamento: definição e formalização do plano de ação com especificação dos objetivos e meios para alcançá-los.

Controle: comparação do desempenho real com o padrão fixado no orçamento, para levantar e analisar as variações visando apurar possíveis arestas que possam estar retardando a plena realização do sistema.

Esses elementos são de extrema importância, para o processo orçamentário, pois a partir deles é que o orçamento se inicia, toma forma e após se torna útil controlando assim se suas metas traçadas inicialmente se realizaram.

As empresas, em sua maioria, realizam o orçamento anualmente para o próximo exercício, visando colocar no papel seus objetivos e metas para o ano que irá se iniciar.

São evidentes as inúmeras vantagens de uma empresa que utiliza dentro de seu processo de gestão o orçamento. Nascimento e Reginato (2013 p. 160, 161, e 162) afirmam que “são muitas as vantagens da adoção do orçamento da empresa, entre elas temos como destaque: Disciplina quanto ao nível de gastos compatível com o resultado econômico esperado, visibilidade, definição da responsabilidade de gestores, avaliação de desempenho, instrumento de validação da estratégia”.

As informações desenvolvidas nesse processo servem de base para aprimorar as tomadas de decisão e servem de parâmetro para que a empresa consiga controlar e analisar se suas metas estão sendo cumpridas ou não.

Para Schmidt (2014, p. 175) um sistema orçamentário completo é aquele que:

Todas as atividades operacionais e acessórias da empresa são contempladas no planejamento orçamentário. Além disso, ele deve dispor de um controle eficiente e eficaz, capaz de permitir apurarem-se os desvios entre os valores orçados e realizados, tendo em vista efetuar correções de rumos em tempo oportuno.

O planejamento orçamentário é uma peça chave dentro do contexto gerencial, pois este permite planejar prevendo todas as receitas, custos, despesas, investimentos e demonstrações, para que posteriormente seja possível efetuar um monitoramento eficiente permitindo que a empresa possa analisar e verificar desvios entre o orçado e realizado.

2.2.1 Orçamento de Vendas

O orçamento de vendas nada mais é do que a projeção do faturamento da empresa num período, por produto. Segundo Sá e Moraes (2005, p. 81), representa a “projeção de vendas mês a mês, medidas em unidades monetárias, ao longo do período orçado”.

O plano de vendas é a largada do orçamento, podemos definir como a primeira etapa do orçamento.

O orçamento de vendas permite à empresa visualizar seu potencial de vendas de determinados produtos num certo período. Vários são os fatores que podem influenciar esta previsão, tais como: volume de vendas, preço de venda, variáveis econômicas, pesquisas de mercado, marketing, concorrência entre outros.

Não se pode esquecer que o orçamento de vendas deve contemplar à capacidade de produção da empresa, evitando assim problemas como atraso nas entregas. Moreira (2013, p. 60) afirma que “o orçamento de vendas é a peça básica de elaboração do orçamento, condicionando todo o processo”.

O orçamento de vendas ou mais conhecido nas empresas como “Plano de Vendas” é a base, peça chave para a formação dos demais itens do orçamento.

Tagliari (2011), afirma que é relevante destacar que:

O planejamento de vendas norteia no momento seguinte, o plano de produção, os investimentos, a estimação de despesas, a necessidade de financiamento etc. Para articular o procedimento de orçamento se estabelece um roteiro, partindo-se da premissa que a fase de compreensão da atividade, do setor, e do ambiente para demanda dos produtos da empresa tenha sido atendida.

O plano de vendas é construído a partir da expectativa de vendas para o período seguinte, projetando o faturamento a partir das quantidades e do preço.

Normalmente as diretrizes que dão o norte para que se inicie o plano de vendas estão expressas na carta diretriz, estas se baseiam na ideia de que as vendas deverão crescer um percentual em relação ao período anterior, dessa forma a área de vendas, monta uma estratégia e elabora o plano.

2.2.2 Orçamento de Produção

O orçamento de produção ou mais conhecido nas empresas como “Plano de produção” é montado a partir do orçamento de vendas, após o mesmo estar concluído é que se iniciam os planejamentos para a área de produção. Do momento em que é estimada a quantidade a ser vendida e se tem a média dos níveis de estoque que se deseja é elaborada a previsão da quantidade que será produzida.

Schmidt (2014, p. 193) conceitua o orçamento de produção como:

Sendo aquela peça do orçamento empresarial que estima a quantidade e o valor financeiro da produção de produtos da empresa em determinado período, a partir do orçamento de vendas e do nível de estoque desejado pela empresa. Nesse sentido, é importante destacar que, quando da elaboração do orçamento de vendas, já foi considerada a capacidade de produção da empresa, isto é, a empresa produzirá o valor necessário para suprir as vendas, manter o nível mínimo de estoques com baixa capacidade ociosa.

O “Plano de produção” serve como referência para se efetuar o cálculo do consumo de materiais diretos, mão de obra direta e demais gastos empregados na produção. Morante e Jorge (2008 p. 64) esclarecem que:

Deverão ser claramente estabelecidos no orçamento de produção os custos de produção de cada produto, considerando o consumo de matéria-prima e o emprego de partes e componentes em cada item, bem como a mão-de-obra direta empregada e os demais custos indiretos de fabricação.

É claro que o orçamento de produção deve ser elaborado considerando o preço, expresso no plano de vendas, e de conhecimento do total dos custos que serão necessários para a fabricação de cada produto, dessa forma será possível estabelecer a margem de cada um dos itens.

Além das projeções dos custos necessários para a produção daqueles itens, a partir do plano de produção é possível criar projetos para a redução de custos de forma consciente, possibilitando que no futuro o custo seja menor, aumentando assim consequentemente a margem dos itens.

2.2.3 Orçamento de Pessoal e Despesas

Para que seja possível executar todos os planejamentos é necessário que a empresa também projete a necessidade de pessoal e mão de obra qualificada para a realização das suas atividades.

Morante e Jorge (2008 p. 70) recomendam:

Estabelecimento do quantitativo de pessoas alocadas em determinada database e a projeção desta quantidade para o período próximo, em função dos desafios e obstáculos a serem superados em cada uma das áreas da empresa. Para tanto, tais quantidades devem ser estabelecidas para a área de produção, e, aí, por atividade industrial significativa, pela área administrativa, área comercial e área de operações da organização. Tais quantitativos, efetuados por cargo dentro de cada área, possibilitarão a determinação dos valores com e sem encargos e direitos sociais, amplamente abordados no orçamento de mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação (CIFs).

Normalmente nas empresas quem é responsável pela elaboração do orçamento de pessoal é o departamento de recursos humanos, pois conforme destaca Fre atti (2013 p. 69) “o plano de RH deverá se preocupar com o tipo de demanda que existirá no horizonte de planejamento, tendo como consequência adições, transferências, reposições de pessoal, bem como seu desenvolvimento e remuneração”.

No momento do desenvolvimento do plano de pessoal é necessário que se tenha conhecimento tanto da estrutura organizacional que se pretende montar para o período orçado quanto das necessidades para que os planejamentos sejam possíveis de ser realizados, e que a capacidade de pessoal atenda as demandas tanto das áreas de produção como de vendas.

Já o orçamento de despesas refere-se às despesas que serão gastas nas áreas: recursos humanos, financeiro, controladoria, informática, compras, infraestrutura, entre outras. Para o orçamento de despesas é importante que se tenha uma relação de tudo que será gasto dentro de cada um dos centros de custos de forma separada, classificadas as despesas da área administrativa e comercial em função da sua natureza fixa ou variável.

Moreira (2013 p. 113) expressa que “o orçamento de despesas comerciais e administrativas envolve o planejamento dos valores a serem despendidos na comercialização e nas funções de apoio às atividades operativas”.

Morante e Jorge (2008 p. 71 e 72) dão destaque as seguintes rubricas:

Quadro 1 – Despesas Administrativas e Comerciais

Despesas Administrativas	Honorários da Diretoria Pro Labore Salários e Encargos Aluguéis Energia Elétrica Água e Esgoto Comunicações Combustíveis e Lubrificantes Manutenção de Veículos Depreciação
Despesas Comerciais	Honorários da Diretoria Pro Labore Salários e Encargos Comissões sobre Vendas Propaganda e Publicidade Frete e Carretos Viagens e Locomoção Combustíveis e Lubrificantes Manutenção de Veículos

Fonte: Morante e Jorge (2008)

No orçamento das despesas administrativas devem estar contempladas todas as despesas necessárias para a administração das operações da empresa, podemos dizer que incluem todas as despesas menos as da área de produção e da área comercial.

Dentro deste grupo estão inseridas somente as despesas que independente do volume de produção, as mesmas não se alteram.

Para a elaboração deste orçamento é de fundamental importância que os setores trabalhem em conjunto, e que realizem suas projeções com ciência e baseando se em dados do período anterior que já foram contabilizados, desta forma é necessário que a contabilidade forneça as informações necessárias para a realização deste trabalho.

O orçamento de despesas comerciais é responsável por mensurar todos os gastos que serão necessários para que seja possível efetuar a venda e distribuição dos produtos fabricados.

O orçamento de despesas além de contemplar as despesas administrativas e comerciais nele está inserido, as projeções com despesas/receitas financeiras e tributárias.

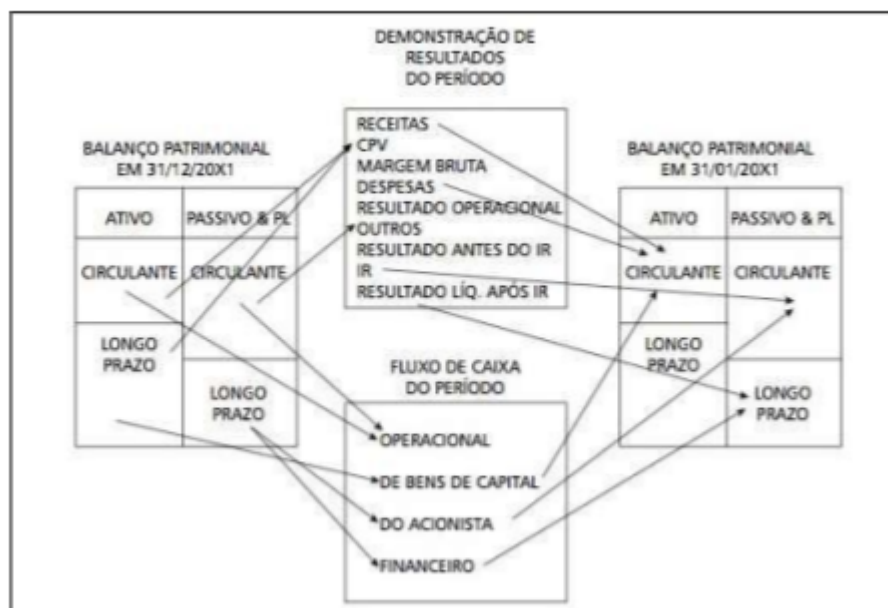
2.2.4 Demonstrações Contábeis Projetadas e Fluxo de Caixa

As demonstrações contábeis projetadas servem basicamente para ser possível planejar os financiamentos, os investimentos e o caixa da empresa. Frezatti (2013, p. 78) indica que:

As demonstrações contábeis permitem a análise global do processo de planejamento. Nos casos em que as entidades, na etapa de montagem/revisão do plano estratégico, projetam demonstrações, existe a disponibilidade de informações comparativas no sentido do que esperar do resultado, do que esperar da situação patrimonial, do caixa, etc. Quando isso não se verifica todo o peso da análise financeira acaba sobrecarregando o orçamento, pois as demonstrações financeiras projetadas indicam a adequação financeira de todas as decisões planejadas.

Todas as informações que foram orçadas como vendas, custos, produção, estoques, despesas vão ser consolidadas no demonstrativo de resultados e formar as demonstrações projetadas. Como exemplo desse fluxo podemos verificar abaixo o esquema proposto pelo autor Frezatti (2013 p. 79).

Quadro 2 – Integração entre as demonstrações Contábeis Projetadas



Fonte: Frezatti (2013 p. 79)

Basicamente no orçamento, montar o balanço patrimonial orçado consiste em projetar os saldos do balanço do exercício, essa projeção utiliza os saldos do balanço anterior, utilizando os dados que foram orçados pelas áreas para por fim montar o saldo projetado. Souza (2014 p. 252) diz que o balanço patrimonial:

uma representação estruturada da posição patrimonial da empresa em um determinado momento, cujo objetivo é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial da empresa que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas.

O fluxo de caixa é uma das últimas etapas do orçamento, para ser elaborado é preciso que as demais etapas tenham sido concluídas.

O orçamento do fluxo de caixa é integrado com todos os demais orçamentos.

Hoji (2014 p. 480) define que:

Há uma integração muito profunda, indissociável, entre a demonstração do fluxo de caixa projetado e o orçamento de aplicações financeiras e financiamentos, pois a disponibilidade ou falta de caixa gera aplicação financeira ou necessidade de captação de empréstimos que, por sua vez, gera receita ou despesa financeira, que impacta a demonstração de resultado e o saldo de caixa, e assim sucessivamente.

O principal objetivo do orçamento do fluxo de caixa é verificar se para um período futuro a empresa será capaz de captar recursos financeiros suficientes para manter suas operações.

A partir das projeções do fluxo de caixa é possível para a empresa definir quanto deverá captar de recursos e qual será a destinação do que “sobrar” no caixa. Os administradores a partir dessas projeções podem maximizar os lucros, pagando contas com descontos ou adquirindo produtos a vista para não pagar juros.

2.3 CONTROLE

Talvez uma das partes mais importante do processo orçamentário seja o controle; de nada adianta realizar um orçamento se não for existir um monitoramento e controle posterior. Frezatti (2013 p. 84) define que o controle orçamentário é:

um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período. O gestor deve identificar suas metas, os resultados alcançados, as variações numéricas entre eles, analisar, entender as causas da variação e decidir ações que ajustem as metas no futuro ou que permitam manter aquelas que foram decididas. Deve proporcionar condições de acompanhamento não só de variáveis monetárias, mas também daquelas não monetárias.

O controle serve para que as áreas da empresa possam analisar seus resultados realizados, verificando se suas metas e planejamentos foram alcançados, e no caso de desvios, justificar os mesmos e tentar tomar ações corretivas.

Padoveze (2010 p. 562) fala que o controle orçamentário é:

Etapa que acontece após a execução das transações dos eventos econômicos previstos no plano orçamentário. Não se concebe um plano orçamentário sem o posterior acompanhamento entre os acontecimentos reais versus os planejados e a análise de suas variações. A base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil. As variações ocorridas entre os dados reais e os dados orçados permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes de plano, preços, quantidades, eficiência etc.

Em grande parte das empresas o controle orçamentário deve ser realizado pelas áreas concomitantemente com a controladoria, pois ela é a responsável por analisar, apurar e controlar o resultado realizado. Ela conhece a estrutura organizacional como um todo e pode dar o apoio necessário para os gestores efetuarem suas análises e constatações.

Para a controladoria o orçamento é um instrumento de monitoramento e controle, ele permite verificar desvios entre o orçado e realizado, repassando as áreas para que essas divergências sejam justificadas. Nascimento e Reginato (2013 p. 172) também colocam que:

não é função da controladoria corrigir os desvios, mas de apontá-los e indicar caminhos para que os planos sejam revistos. Para a revisão dos planos, o controle deverá gerar todas as informações necessárias para que os executivos façam as adequações indispensáveis para que os planos tornem-se viáveis.

O planejamento só acontece quando é monitorado, acompanhado e controlado. O principal objetivo do controle orçamentário é identificar as variações entre o orçado e realizado, corrigir os desvios encontrados e ajustar o planejamento, fazendo com que a empresa atinja seus objetivos.

É importante salientar que tudo começa no planejamento, após temos início ao controle, medindo o desempenho, fazendo comparações entre o orçado e o realizado. Podemos dizer que controle e feedback têm o mesmo objetivo, de fazer as análises e dar um retorno para que possam acontecer medidas corretivas necessárias para atingir as metas previamente estabelecidas.

O confronto dos valores orçados e realizados tem o nome de análise de variações. Essa análise permite aos envolvidos no negócio avaliar o desempenho e auxiliar na tomada de decisões. Crepaldi (2014 p. 431) fala que “um aspecto muito importante de uma variação, caso ela seja significativa, é o fato de poder levar a uma cuidadosa análise pela administração, com o objetivo de apontar as causas e as medidas corretivo/preventivas apropriadas”.

Padove e (2010 p. 563) coloca que “todas as peças orçamentarias devem ser objeto dos relatórios de acompanhamento em relação ao realmente acontecido”. Ele apresenta um modelo básico de controle orçamentário.

Quadro 3 – Modelo de Relatório de Controle Orçamentário

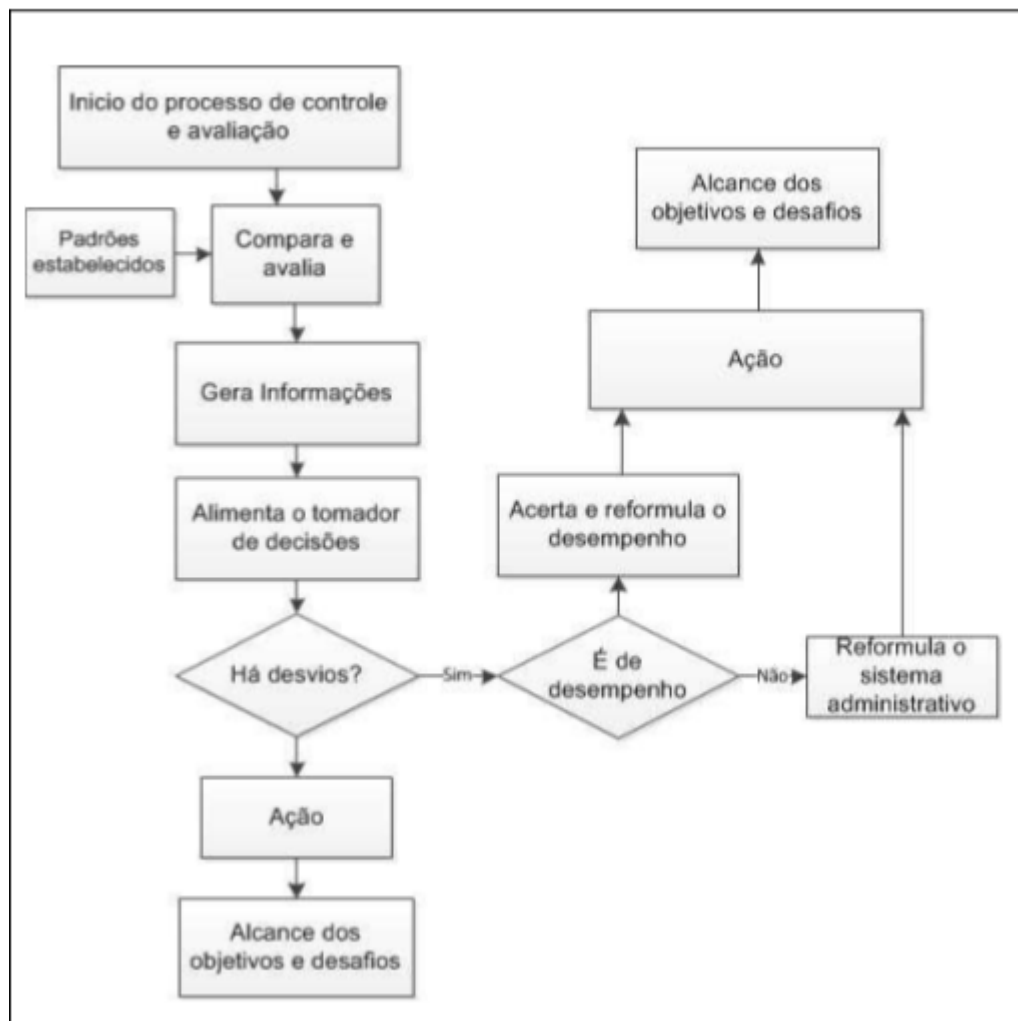
Discriminação	DO MÊS – RS				ATÉ O MÊS – RS				Dados Anuais		
	Real	Orçado	Variação	%	Real	Orçado	Variação	%	Real + Orçado	Orçado	Variação %
Receita/Despesa Centro de Custo											

Fonte: Padoveze (2010 p. 563)

Para que o relatório acima cumpra com sua finalidade é imprescindível que se analise as variações e se busquem o motivo que causou tal diferença entre orçado versus realizado.

Oliveira (2007 p. 55) afirma que “o controle pode ser definido, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas, estratégias e projetos estabelecidos”. Ele demonstra no fluxo abaixo o processo geral de controle e feedback.

Figura 1 – Conceituação Geral de Controle



Fonte: Oliveira (2007 p. 256)

Neste processo proposto por Oliveira podemos verificar o processo de controle do início ao fim onde verificam se os desvios, e ocorrem ações e medidas para que seja possível alcançar os objetivos e metas estabelecidas.

3 DESENVOLVIMENTO

3.1 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ANUAL DA EMPRESA

O processo orçamentário é extremamente importante para a companhia, de forma que todos os setores da empresa se envolvem diretamente no processo. O

processo orçamentário anual da empresa tem início a partir do envio da carta diretriz pelo presidente.

Na carta diretriz o presidente faz uma análise geral do ambiente empresarial e do momento em que a empresa se encontra, definindo suas ambições para o próximo ano, expressando assim a meta que deverá ser alcançada. Dentre essas metas temos contempladas metas de crescimento no faturamento, metas de margem bruta, volumes, níveis de estoques, percentuais máximos para gastos com despesas comerciais e despesas administrativas, além das despesas e receitas financeiras. Ainda possui também as premissas macro econômicas com base em informações retiradas do Relatório Focus, como previsão de inflação, crescimento econômico, dólar, taxa Selic, desafios industriais, no que diz respeito a expectativas de lançamentos de produtos novos ou inserção em novos segmentos de mercado.

Após o envio da carta diretriz a controladoria tem a responsabilidade de disponibilizar as planilhas para diretoria e área comercial começarem a preencher os planos de vendas de cada uma das suas unidades. Nos planos de vendas devem conter as quantidades e o preço médio de venda. Após a entrega o plano de vendas ainda passa por uma revisão e uma validação da diretoria até ser efetivamente aprovado.

Após os planos de vendas estarem prontos, a controladoria encaminha os planos para as áreas fabris que juntamente com os gerentes iniciam a confecção do plano de produção, pois a partir das quantidades orçadas no plano de vendas, a fábrica consegue ajustar sua capacidade instalada a fim de atender a demanda estimada no plano de vendas, e também calcular os custos (materiais diretos, mão de obra e insumos) que serão necessários para a produção dos itens. O setor de custos realiza o cálculo do custo dos produtos vendidos por produto juntamente com a fábrica.

A controladoria também disponibiliza as planilhas para cada responsável por sua área montar seus orçamentos de despesas e os rateios. Cada uma das áreas da empresa (vendas, marketing, produção, financeiro, contabilidade, fiscal, controladoria, tecnologia da informação, recursos humanos) realiza os seus

orçamentos de despesas, onde entraram todos os gastos previstos para o próximo ano por centro de custo.

Concomitantemente a área de recursos humanos, também realiza o orçamento de pessoal, de acordo com as demandas de cada área, eles estimam a quantidade de pessoas que será necessária para aquele período, bem como salários, encargos, vale transporte, alimentação, treinamentos e demais benefícios.

Após as etapas serem concluídas a controladoria, tem a função de analisar, agrupar toda esta informação e montar as modelagens financeiras projetando os demonstrativos de resultados, fluxo de caixa, balanço patrimonial, torre de investimentos, além de todas as aberturas gerenciais de despesas por centro de resultado, natureza de contas, quadro de pessoal, análises gráficas entre outras.

Depois de pronto o orçamento é apresentado para aprovação da diretoria e conselho, no caso de o mesmo não ser aprovado ele volta para as áreas fazerem uma revisão tanto no plano de vendas como no orçamento de despesas. Após essas revisões o orçamento é apresentado novamente para aprovação. Sendo aprovado é encaminhado para os gestores para que os mesmos tenham ciência de suas metas e possam trabalhar para atingir as mesmas.

3.2 FORMAS DE CONTROLE MENSAL UTILIZADAS

Mensalmente a área de controladoria possui alguns controles, porém esses controles são apenas demonstrados em relatórios, mas não são analisados e os desvios não são justificados, corrigidos e monitorados.

A controladoria mensalmente confecciona o “Book Gerencial” que é um relatório gerencial com várias informações que são enviadas a diretoria e gerências, este é separado por segmento de negócio e também consolidado referente ao mês encerrado.

São divulgados relatórios com informações como: DRE consolidado da Companhia, DRE por unidade de negócio, Indicadores, aberturas por conta contábil e centro de resultado consolidado e por unidade de negócio, demonstrativos com os

níveis de estoque, prazos médios de vendas, motivos de devoluções, maiores clientes. Abaixo temos como exemplo o demonstrativo de resultado mensal, a abertura de despesas por conta e centro de resultado que serão mais abordados ao longo deste trabalho.

Os relatórios como DRE consolidado, DRE por unidade de negócio, indicadores e aberturas por conta contábil e centro de resultado, níveis de estoque e prazo médio de vendas são extraídas do sistema contábil.

Todas essas informações são apuradas e divulgadas dentro de um cronograma pré-estabelecido antes do encerramento do mês, porém não existe uma análise crítica sobre os desvios entre orçado e realizado, somente uma análise dos valores realizados comparando ao mês anterior.

3.3 PROPOSTAS DE MAPEAMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE MONITORAMENTO E CONTROLE

Durante esta etapa do trabalho será elaborada uma proposta para mapear os procedimentos de monitoramento e controle do orçamento com os valores realizados na empresa XYZ S/A, elencando os conhecimentos obtidos no referencial teórico com os dados que foram coletados na empresa com os questionários e com a análise das informações disponíveis.

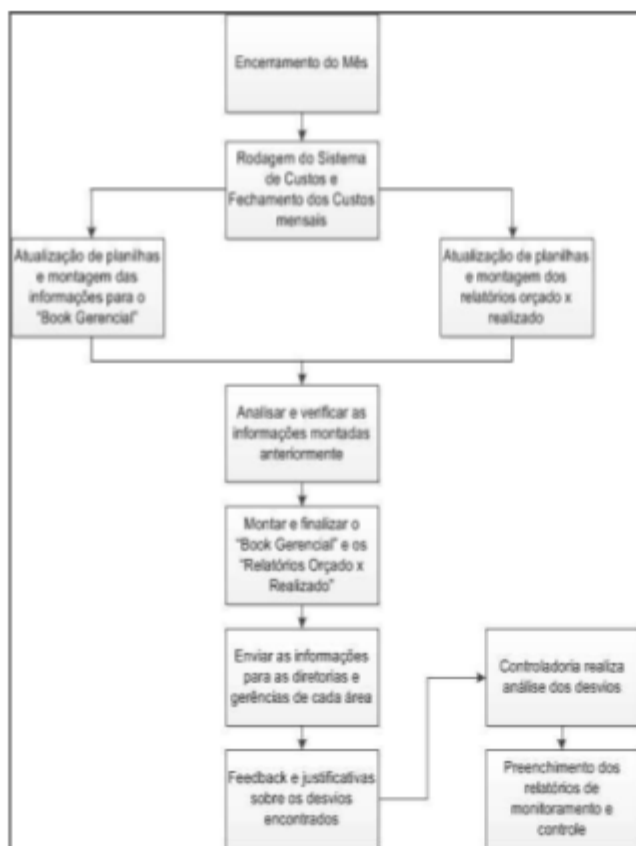
3.3.1 Processo de Monitoramento e Controle para Fechamento Mensal

Mensalmente a área de controladoria tem como responsabilidade, a rodagem do sistema de custeio que é onde todos os custos de produção do mês são apurados via sistema, os rateios são lançados e as horas de produção são alocadas a cada uma das áreas de acordo com os critérios estabelecidos pela empresa, esse é o processo inicial de fechamento do mês. A partir da finalização desse processo é que a controladoria inicia os seus processos de montagem das planilhas para a

elaboração dos demonstrativos de resultado, abertura de despesas por conta contábil e centro de resultado e demais relatórios que compõe o “Book Gerencial”.

O fluxograma abaixo representa uma proposta de processo para o fechamento mensal, a ideia é que além de ocorrer à divulgação do “Book Gerencial”, que já atende em partes para a tomada de decisão, sejam divulgados juntamente relatórios comparativos do orçado x realizado, com o objetivo de que as diretorias e gerências responsáveis por cada área justifiquem os desvios encontrados. Desta forma a controladoria preencheria relatórios de monitoramento e controle com a finalidade de justificar metas estabelecidas no orçamento que não foram cumpridas.

Figura 2 – Fluxograma de Monitoramento e Controle Fechamento



Fonte: Elaborado pela Autora de acordo com os processos Empresa XYZ S/A

Esse fluxograma proposto já ocorre em partes, dentro do cronograma de fechamento mensal, para a divulgação do “Book Gerencial”, a proposta seria agregar a este fluxo a divulgação dos relatórios orçados x realizado cobrando das áreas a

justificativa dos desvios que ocorrem em relação ao orçamento realizando assim um procedimento de monitoramento e controle mensal.

O relatório orçado x realizado (*referente às receitas e custos*) proposto seria organizado na estrutura: consolidado, por unidade de negócio com o faturamento e custos tanto realizados como orçados, variação absoluta e percentual, indicados em vermelho, os valores que “estourarem” o orçamento naquele mês e o acumulado até a data.

Quadro 4 – Demonstração do Resultado (Orçado x Realizado)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO					Consolidado			
Valores em R\$ Mil	REAL X ORÇTO				ACUMULADO ATÉ DATA			
jun/15	REAL	ORÇTO	VAR. ABS	VAR. %	REAL	ORÇTO	VAR. ABS	VAR. %
Faturamento Bruto	62.806	73.276	(10.470)	-14%	377.612	413.667	(36.054)	-9 %
Deduções da Receita	(15.614)	(17.880)	2.266	13%	(96.773)	(100.730)	3.958	4 %
Receita Líquida	47.192	55.396	(8.204)	-15%	280.840	312.937	(32.097)	-10 %
Mercado Interno	43.076	51.010	(7.934)	-16%	256.066	285.805	(29.739)	-10 %
Mercado Externo	3.748	4.074	(326)	-8%	23.366	25.271	(1.906)	-8 %
Royalties de Distribuição	369	312	56	18%	1.408	1.860	(452)	-24 %
Custo do Produto Vendido	(38.985)	(34.170)	(4.815)	-14%	(180.536)	(195.299)	14.763	8 %
Lucro Bruto Gerencial %	8.207	21.226	(13.019)	-22%	100.304	117.637	(17.334)	-15 %
S/ Receita Líquida	35%	38%			36%	38 %		
Custos Apropriados diretamente ao CPV	(1.993)	(1.213)	(779)	-64%	(6.815)	(5.436)	(1.379)	-25 %
Lucro Bruto Contábil %	6.214	20.013	(13.799)	-27%	93.489	112.202	(18.712)	-17 %
S/ Receita Líquida	31%	36%			33%	36%		

Fonte: Empresa XYZ S/A

No relatório acima foi possível analisar que obtivemos desvio no faturamento bruto, na receita líquida e nos custos o que resultou em desvios no lucro bruto gerencial e contábil. Esses desvios apresentados no mês deverão ser justificados em relatórios de monitoramento e controle. As justificativas deverão ser fornecidas pela área comercial e área de custos. O relatório de monitoramento e controle do resultado neste caso tem como objetivo apresentar somente o desvio do faturamento bruto e dos custos porque a receita líquida é o reflexo do desvio do faturamento.

Quadro 5 – Relatório de Monitoramento e Controle – Demonstração do Resultado

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO		Consolidado				ACUMULADO ATÉ DATA			
Valores em R\$ Mil		REAL X ORÇTO							
jun/15		REAL	ORÇTO	VAR. ABS	VAR. %	REAL	ORÇTO	VAR. ABS	VAR. %
Faturamento Bruto		62.806	73.276	(10.470)	-14%	377.612	413.667	(36.054)	-9 %
Justificativa	Diversos foram os motivos para que o faturamento bruto não alcançasse o orçamento, primeiro a crise qual o Brasil enfrenta no momento, os clientes não estão comprando as mesmas quantidades de produtos que compravam antes, o preço de venda cresceu porém as quantidades vendidas diminuiram consideravelmente								
Custo do Produto Vendido		(38.985)	(34.170)	(4.815)	-14%	(180.536)	(195.299)	14.763	8 %
Custos Apropriados diretamente ao CPV		(1.993)	(1.213)	(779)	-64%	(6.815)	(5.436)	(1.379)	-25 %
Justificativa	Para o caso do CPV, o preço da matéria prima cresceu muito nos últimos meses, o que tornou mais caro produzir os produtos X, Y, Z. A energia elétrica também aumentou muito o que acabou onerando mais ainda o custo dos produtos.								

Fonte: Elaborado pela Autora de acordo com as informações extraídas da Empresa XYZ S/A

Este relatório de monitoramento e controle iria ter uma função importante tanto para a área comercial como para a área de custos. A área comercial conseguiria analisar as metas orçamentárias e fazer alguma modificação na sua estrutura de vendas em produtos para tentar alcançar as metas. Já a área de custos conseguiria montar algum tipo de projeto para redução de custos.

Já o relatório orçado x realizado (*referente às despesas*) proposto seria organizado na estrutura: consolidado, por unidade de negócio, com cada centro de custo que compreende aquela unidade, cada mês realizado e orçado lado a lado em colunas, com a sua variação absoluta e em percentual indicados em vermelho, os valores que estourarem o orçamento, naquele mês e o acumulado até a data assim como no relatório das receitas e custos.

Abaixo como exemplo temos representado a proposta de montagem do relatório de um centro de custo da empresa XYZ S/A de um mês e o acumulado até a data, este relatório baseia-se no modelo de controle orçamentário proposto por Padoveze no referencial teórico.

Quadro 6 – Relatório Orçado x Realizado Despesas

04	Unidade - ADMINISTRATIVO									Até jun/15
0005	PLANEJAMENTO E CONTROLE									
		JUN-2015				TOTAL 2015				
GR501000	TOTAL DESPESAS VARIÁVEIS	-	-	-	0%	-	-	-	0 %	
GR502000	TOTAL DESPESAS FIXAS	(116.036)	(119.389)	3.354	3%	(735.446)	(775.952)	40.506	5 %	
GR502101	SALÁRIOS E ADICIONAIS	(62.212)	(60.401)	(1.811)	-3%	(376.240)	(384.134)	7.894	2 %	
GR502102	HORAS-EXTRAS	(601)	(806)	205	25%	(6.735)	(9.169)	2.434	27 %	
GR502103	ENCARGOS SOCIAIS	(17.089)	(19.413)	2.324	12%	(116.434)	(120.498)	4.064	3 %	
GR502104	PROVISÃO DE 13º SALÁRIO	(6.003)	(7.860)	1.857	24%	(42.309)	(52.212)	9.903	19 %	
GR502105	PROVISÃO DE FÉRIAS	(7.324)	(10.192)	2.868	28%	(61.996)	(67.703)	5.707	8 %	
GR502106	MAO-DE-OBRA TEMPORÁRIA	(3.617)	(1.500)	(2.117)	-141%	(12.404)	(10.500)	(1.904)	-18 %	
GR502108	TRANSPORTE DE PESSOAL	(421)	(76)	(345)	-452%	(4.220)	(513)	(3.707)	-723 %	
GR502109	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO	(5.121)	(4.443)	(679)	-15%	(24.900)	(28.308)	3.407	12 %	
GR502110	BENEFÍCIOS	(1.642)	(1.840)	198	11%	(12.508)	(12.883)	374	3 %	
GR502202	CORREIO, CELULAR E SERVIÇOS DE MOTOB	O (104)	(82)	(21)	-26%	(1.342)	(576)	(765)	-133 %	
GR502203	VIAGENS E ESTÁDIAS	(975)	(2.273)	1.298	57%	(10.314)	(12.158)	1.843	15 %	
GR502204	ALUGUEIS	(61)	(120)	59	49%	(438)	(840)	402	48 %	
GR502205	CONSULTÓRIAS, AUDITORIA E ASSESSORIA	(1.446)	-	(1.446)	-100%	(1.446)	-	(1.446)	-100 %	
GR502207	COMUNICAÇÕES	(105)	(184)	79	43%	(707)	(1.286)	578	45 %	
GR502211	MENSALIDADES E ANUIDADES	124	(53)	177	333%	(67)	(372)	305	82 %	
GR502212	MATERIAL DE EXPEDIENTE	(68)	(135)	67	49%	(853)	(945)	92	10 %	
GR502214	DEPRECIACAO	(704)	(733)	29	4%	(4.933)	(5.131)	198	4 %	
GR502215	MANUTENCAO E CONSERVACAO	(354)	-	(354)	-100%	(663)	(4.500)	3.837	85 %	
GR502216	TAXAS E IMPOSTOS	41	38	3	8%	231	281	(50)	-18 %	
GR502219	ÁGUA FIXA	(137)	(457)	320	70%	(1.804)	(3.128)	1.324	42 %	
GR502220	ENERGIA ELÉTRICA FIXA	(737)	(620)	(117)	-19%	(3.805)	(4.252)	446	10 %	
GR502221	TRANSFERENCIA	(315)	(406)	91	22%	(1.824)	(2.761)	938	34 %	
GR502222	DEMAIS CONTAS	(211)	(675)	464	69%	(1.341)	(4.725)	3.384	72 %	
GR502224	MANUTENCAO DE SISTEMAS E APLICATIVO	S (6.953)	(7.158)	205	3%	(48.406)	(49.640)	1.234	2%	

Fonte: Empresa XYZ S/A

Os valores apresentados em vermelho na variação e no percentual são os que “estouraram” o orçamento tanto naquele mês como no acumulado, lembrando que o percentual apresentado é o cálculo da variação absoluta dividida pelo valor orçado. Os desvios que são apresentados no mês encerrado deverão ser justificados em relatórios próprios de monitoramento e controle. Após os responsáveis pelo centro de custo receberem o relatório orçado x realizado os mesmos teriam como

responsabilidade enviar para a controladoria os motivos dos desvios que foram apontados, para a controladoria preencher os relatórios de monitoramento e controle.

Abaixo temos o relatório de monitoramento e controle, justificando os desvios que foram localizados no relatório orçado x realizado do quadro 11.

Quadro 7 – Relatório de Monitoramento e Controle Despesas

04	Unidade - ADMINISTRATIVO CORPORATIVO					
0005	PLANEJAMENTO E CONTROLE					jun/15
RELATÓRIO DE MONITORAMENTO E CONTROLE						
Conta Contábil	Descrição	Real	Orçado	Variação	%	
GR502101	SALARIOS E ADICIONAIS		(62.212)	(60.401)	(1.811)	-3 %
Justificativa	O % de dissídio que foi estimado no orçamento foi maior do que o que o % que o sindicato aprovou na convenção coletiva anual.					
GR502106	MAO-DE-OBRA TEMPORARIA		(3.617)	(1.500)	(2.117)	-212 %
Justificativa	Nota referente a bolsa do estagiário da competência maio foi lançado dentro do mês de junho pois a nota chegou após o encerramento do período de maio.					
GR502108	TRANSPORTE DE PESSOAL		(421)	(76)	(345)	-452 %
Justificativa	Na realização do orçamento a área de recursos humanos realizou o rateio da estimativa de gasto de transporte de pessoal de forma incorreta sem considerar a parte paga pela empresa.					
GR502109	PROGRAMA DE ALIMENTACAO		(5.121)	(4.443)	(679)	-15 %
Justificativa	No momento do orçamento a área de recursos humanos utilizou como base o realizado do ano 2014, porém em 2015 foram contratados mais funcionários que não haviam sido contemplados no orçamento					
GR502202	CORREIO, CELULAR E SERVIÇOS DE MOTOBÓY		(104)	(82)	(21)	-26 %
Justificativa	No mês de junho ocorreu aumento nos valores do plano de telefonia, e também houve uma situação que demandou um serviço de motoboy para buscar documentação urgente.					
GR502205	CONSULTORIAS, AUDITORIA E ASSESSORIAS		(1.446)	-	(1.446)	-100 %
Justificativa	Rateio do serviço de auditoria externa. Foi decidido após o orçamento que este serviço seria rateado entre todas as áreas da empresa.					
GR502215	MANUTENCAO E CONSERVACAO		(354)	-	(354)	-100 %
Justificativa	Foi necessário adquirir um monitor novo para um computador da área pois o mesmo estragou e não tinha conserto.					

GR502220	ENERGIA ELETRICA FIXA	(737)	(620)	(117)	-19 %
Justificativa	Aumento no valor de mercado da energia elétrica, consequentemente o rateio de todas as áreas foi afetado em relação ao orçamento.				

Fonte: Elaborado pela Autora de acordo com as informações extraídas da Empresa XYZ S/A

Os relatórios de monitoramento e controle têm como objetivo justificar porque as metas traçadas no orçamento não foram atingidas, porque aquele centro de custo “estourou” certo tipo de despesa e também apresentar, caso necessário, medida que irá ser tomada para que aquele desvio não volte a ocorrer. É importante lembrar que para que as áreas consigam identificar os desvios, caso a área solicite, a controladoria deverá fornecer os razões das contas contábeis com as despesas abertas mais detalhadamente para que seja possível identificar as causas.

3.3.2 Processo de Monitoramento e Controle Constante

Além de mensalmente após o fechamento mensal existir um processo de monitoramento e controle, é importante salientar que quanto às receitas e despesas é possível durante o mês, semanalmente, realizar análise dos relatórios orçados x realizado, essa análise permite visualizar se durante o mês já existe alguma desvio ou até mesmo lançamentos em contas contábeis e centros de custos indevidamente.

Abaixo apresenta-se um fluxo de processo para monitoramento e controle constante de receitas e despesas:

Figura 3 – Fluxograma de Monitoramento e Controle Mensal



Fonte: Elaborado pela Autora de acordo com os processos Empresa XYZ S/A

O processo constante é bem parecido com o processo mensal, porém neste não é possível verificar o custo, pois este só pode ser obtido quando finaliza o mês. Neste processo porém a controladoria antes de encaminhar os relatórios para as áreas faz uma análise mais crítica das despesas, para verificar se existe algum lançamento incorreto, somente após essa análise que o relatório é enviado. As áreas retornam as justificativas e após a controladoria preenche os relatórios de monitoramento e controle, estes ainda não são os finais, pois estes somente serão possíveis no fechamento do mês.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a realização deste trabalho foi possível aprimorar o conhecimento de como o processo orçamentário é um importante instrumento de planejamento e controle para as empresas. Neste período onde o país vive intensamente um momento de crise podemos observar como é de extrema importância controlar para que o planejado seja alcançado ou até mesmo ajustar algumas situações para que seja possível alcançar metas que foram estabelecidas durante o processo orçamentário. As organizações que possuem um controle orçamentário rigoroso conseguem obter um melhor desempenho em suas atividades visto que ao verificarem situações muito distorcidas em relação ao orçamento conseguem realizar planos de ações e tomar medidas corretivas para ajustar suas receitas e despesas.

Durante o desenvolvimento deste trabalho foi verificado que a empresa XYZ S/A não realiza um monitoramento e controle contínuo dos valores realizados com o orçamento. Desta forma levantou se o seguinte problema: Quais seriam os procedimentos e processos para área de controladoria realizar um controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados? Para responder ao problema levantado foi elaborada uma proposta de mapeamento dos procedimentos e processos, para a controladoria realizar um controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados agregando esse procedimento às informações gerenciais já existentes e divulgadas pela Companhia.

De acordo com todas as informações levantadas foi possível concluir que a Empresa XYZ S/A, possui uma área de controladoria bem estruturada que fornece uma serie de informações gerencias denominada de “Book Gerencial” que atende em partes os usuários para a tomada de decisões, porém foi levantado pelos usuários das diversas áreas e colaboradores da própria controladoria durante a pesquisa sentem necessidade de um monitoramento e controle mais rígidos de suas receitas, custos e despesas em relação às metas traçadas no processo orçamentário afim de que possam analisar as divergências orçadas x realizadas para tomarem ações corretivas e justificarem os desvios.

Essa pesquisa pode contribuir para a Empresa XYZ S/A com uma proposta de mapeamento dos procedimentos e processos, para realizar um controle e monitoramento mensal dos valores orçados e realizados, aprimorando ainda mais as informações que são divulgadas mensalmente tornando a controladoria uma referência de controle dentro da Companhia podendo assim contribuir com seu trabalho para o aperfeiçoamento das atividades de todas as áreas visto que elas poderão ter um controle de suas receitas, despesas e custos, podendo fazer ajustes permitindo alcançar suas metas e objetivos. Desta forma toda a empresa tem a ganhar, pois conseguirão obter um melhor resultado e desempenho em suas atividades de forma geral.

REFERÊNCIAS

ATZ, Fernando. **Custos e Orçamento para a Tomada de Decisão**. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 2010. Livro Eletrônico.

BEUREN, Ilse Maria et al (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. Teoria e Prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de Processos Organizacionais**: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**: Matemática Financeira Aplicada, Estratégias Financeiras, Orçamento Empresarial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnica de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauxi Timaco. **Controladoria**, análise financeira, planejamento e controle orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial**: Manual de Elaboração. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico**: conceitos e metodologia práticas. 23. ed. São Paulo: Atlas 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas 2010.

SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, Jose Rabello. **O Orçamento Estratégico**: uma Visão Empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SCHMIDT, Paulo. **Manual de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014. Livro Eletrônico.

SOUZA, Acilon Batista de. **Curso de Administração Financeira e Orçamento**: Princípios e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2014. Livro Eletrônico.

TAGLIARI, Ana Maria et al. **Orçamento Empresarial**. São Leopoldo. Ed. Unisinos, 2011. Livro Eletrônico.