

CONTROLO ORÇAMENTAL

Introdução

- ❖ O controlo orçamental surge como um instrumento de acompanhamento dos objectivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel muito activo no processo da gestão orçamental e do controlo de gestão.
- ❖ O controlo (análise) de desvios não deve ser entendido como um meio de sanção dos gestores, mas sim como uma forma de ajuda à sua tomada de decisão e à condução da empresa no sentido dos objectivos e da sua estratégia.

O controlo orçamental é um importante instrumento da gestão porque:

- ✓ Obriga o gestor a estabelecer objectivos e a escolher planos de acção;
- ✓ Obriga o gestor a um acompanhamento da sua actividade, comparando as realizações com as previsões;
- ✓ Obriga o gestor a conceber acções correctivas, isto é, recorre a planos com novas ideias, novos métodos e recursos alternativos.

- O controlo orçamental é um meio de ligação entre o presente e o futuro, levando o gestor a preocupar-se mais com o futuro do que com o passado.
- Para que o controlo de gestão atinja a sua finalidade deve ser utilizado de uma forma:
 - correcta;
 - racional;
 - limitada.

O futuro como base do processo de controlo

- É importante para o controlo orçamental não apenas a avaliação do que vai ou irá acontecer (prognóstico), mas também dos resultados que se irão realizar (objectivos), da forma e quais os meios com que serão realizados (programas).

1 - Prognóstico

- O prognóstico não significa adivinhar, acertar, mas sim um parecer. Nesse sentido, pressupõe partir da situação actual e considerar todos os factores que possam vir afectá-la, exigindo desse modo:
 - Análise crítica da gestão passada;
 - Identificação do comportamento dos diversos tipos de custo, por forma a melhorar o trabalho de previsão e de controlo.

2- Fixação dos objectivos

- Sendo o controlo orçamental um instrumento de acompanhamento dos objectivos , existe uma necessidade da sua fixação, ou seja, do estabelecimento de resultados quantificados no tempo, por forma a que possam vir a ser avaliados.

❖ A fixação de objectivos pode ser um elemento importante porque:

- Permite que os gestores conheçam o que se comprometeram a realizar;
- Permite uma avaliação justa e equitativa dos gestores;
- Permite a definição de um plano de incentivos e de prémios em função do grau de cumprimento dos objectivos.

3- Definição dos programas

❖ A definição de um programa pressupõe:

- Identificação dos meios necessários, nomeadamente humanos, materiais, técnicos e organizativos;
- Quantificação desses meios por forma a prever-se a necessidade de recursos financeiros para lhes fazer face;
- Uma utilização óptima dos meios e recursos, obrigando o gestor a um esforço de racionalização.

Controlo Orçamental

- O controlo orçamental deve ser:
 - Rápido – a rapidez do controlo deve ser normalmente preferida à exactidão dos valores obtidos;
 - Equitativo – a equidade do controlo exige que cada gestor seja responsável pelos resultados obtidos somente na medida em que os possa influenciar directamente.

Características do Controle Orçamental

1. Apuramento dos desvios pelas causas;
2. A reprevisão anual;
3. A decomposição por causas.

Nota: um bom sistema de controle orçamental deve isolar o montante dos desvios por cada uma das suas causas, incluir uma reprevisão anual e explicar as razões dos desvios.

1. Apuramento dos desvios pelas causas

- É necessário identificar quais as causas ou factores que estão na origem dos desvios e qual a sua relevância, e serve de orientação para a acção e responsabilização dos gestores.

Principais causas de desvios

- O volume (quantidade do item orçamentado);
- O mix (composição interna) ;
- A eficiência ou produtividade;
- O câmbio;
- O preço (p.unitário de cada elemento);
- O mercado (variação da procura);
- A quota (peso dos negócios no mercado local ou global).

2. A reprevisão anual

- A reprevisão anual resulta da necessidade do gestor em conhecer o significado e impacto das variações no resultado final.
- Existem desvios fictícios que têm a ver com erros e omissões ou com atrasos e avanços relativamente aos factos previstos.
- O gestor deve saber o impacto dos desvios no seu programa anual para planear alternativas ou refazer os seus objectivos.

3.Expliação dos desvios para apoio á decisão

- Algumas empresas, para evitar a ambiguidade ou tendência, atribui-se á função controlo de gestão ou ao superior hierárquico do gestor em causa, a responsabilidade sobre a exactidão dessas análises, sendo que estas conduzem a acções correctivas por forma a ultrapassar os desvios desfavoráveis que possam existir.

- É também necessário prever o tempo em que se espera que estas acções surtam efeitos desejados, sendo que leva a uma reflexão mais profunda sobre as medidas correctivas.

As características do controlo orçamental devem de estar estritamente relacionadas com as condições e a finalidade com que ele se realiza, estando assim subjacente 3 pontos.

1. identidade entre previsão e controlo
2. responsabilidade pessoal
3. Acção

Limitações do controlo orçamental

Existem 2 principais limitações quer como instrumento de informação, quer de avaliação, em que:

- limitações como instrumento de informação.
 - Exprime-se apenas em termos financeiros
 - O gestor pode não estar seguro que todos os acontecimentos importantes venham a ser revelados no processo do controlo orçamental.
 - Dependência dos sistemas de informação de índole contabilística, em particular da contabilidade analítica esta dependência reflecte-se negativamente no controlo de gestão devido.
 - » Aos atrasos nas informações da contabilidade analítica
 - » Inadequação da estrutura da informação contabilística
 - » As preocupações de rigor das informações de natureza contabilidade

- Um sistema de análise de desvios em que não se efectue uma adequada decomposição por causas poderá originar algumas perturbações na gestão.

- **Limitação como instrumento de avaliação**

Tem como instrumento a avaliação do desempenho dos gestores, em que apresenta algumas limitações

- » A elaboração do orçamento tem por base um conjunto de análises que poderão não se realizar ao longo do exercício em que o gestor tem de prestar contas.
- » Muitas variáveis podem estar total ou parcialmente fora do controlo do gestor
- » Estando a análise de desvios centrada na avaliação a curto prazo, pode condicionar os interesses da empresa a médio e longo prazo
- » Os desvios encontrados ao nível de um gestor podem depender mais da sua “habilidade” em fazer orçamentos do que da sua capacidade de gestão.
- » O próprio sistema de informação e, conseqüentemente, do conteúdo dos desvios encontrados.

Com esta critica pretende-se que se considere como uma importante ferramenta desde que utilizada com as devidas precauções.

Limitações da análise de desvios

- Informação muito financeira
- Desvios divulgados com atrasos
- Dificuldades na avaliação de desempenhos
- Desvios apresentados apenas em termos globais
- Dependência da contabilidade que pode originar
 - Estrutura inadequada
 - Princípios desarticulados
 - Erros e omissões

Como minimizá-los?

- Concepção de *tableaux de bord* de gestão
- Melhoria do sistema contabilístico
- Selecção das causas mais relevantes
- Utilização de preços standard
- Selecção de causas face ao poder de decisão
- Sistemas baseados no custeio directo
- Escolha de indicadores complementares e/ou de ajuda á interpretação dos desvios
- Decomposição por causas ou factores perturbadores
- Analisar o segmento e o responsável
- Sistema independente da contabilidade
- Utilizar como base outros subsistemas de informação (pessoal, *stocks*,...)

Relatórios do controlo de gestão

Utilizam-se dois tipos de relatórios.

- Relatórios de informação
 - Têm por objectivo dar a conhecer aquilo que se está a passar nos seus centros de responsabilidade
- Relatórios de informação de desempenhos
 - Procuram demonstrar a forma como o responsável está a gerir o seu centro.

Conteúdo de relatório de controlo:

- Estando o relatório orientado para a comparação do desempenho de um centro de responsabilidade, confrontando a realidade com o que tinha sido estimado para esse momento, este deve incorporar as seguintes características:

a) Personalização:

- Origina a implementação de um sistema de informação contabilístico baseado em centros de responsabilidade;
- Evidencia os custos controláveis e não controláveis pelo gestor;
- Permite uma análise adequada.

b) Comparação:

- Evidencia a relação entre aquilo que realmente aconteceu, com aquilo que deveria ter acontecido;
- A avaliação de desempenho pressupõe a sua comparação com uma norma ou com um padrão.

c) Acção:

- Obriga a identificar as razões dos desvios encontrados;
- Identifica as acções correctivas propostas ou já levadas à prática.

Apresentação dos relatórios:

A análise de desvios deve constituir um meio de ajuda ao auto-controlo, assim permite aos gestores serem os primeiros a conhecer e saber o que está a acontecer no seu departamento ou divisão.

❖ ***Frequência de elaboração dos relatórios:***

O relatório deve ser elaborado segundo o período de orçamento, isto é se for frequente elaborar o relatório mensalmente, significa que o período de orçamentação é mensal

- Mas a frequência de elaboração dos relatórios de controlo depende fundamentalmente de 2 factores:
 1. Oportunidade da informação para o gestor.
 2. Custo de informação.

1. Oportunidade de informação para o gestor

- Relativamente à oportunidade, quanto mais rápida for a informação para o gestor ,mais rápida será a sua acção face a esse conhecimento;
- Os relatórios de avaliação do desempenho dos gestores não exigem, regra geral, periodicidade orçamental por forma a permitir o seu acompanhamento.

2. Custo de Informação

- No que respeita ao custo de informação, quanto mais frequentes os relatórios maior será o custo do seu processamento. Por exemplo, se uma empresa pretendesse efectuar uma análise semanal dos desvios dos custos indirectos industriais, ver-se-ia confrontada com um vasto leque de dificuldades e de procedimentos administrativos que muito dificilmente justificariam a finalidade de tal pretensão.

Tratamento dos custos incontroláveis:

- Os custos incontroláveis por um dado centro de responsabilidade não devem ser englobados no relatório de controlo orçamental relativo a esse centro. Devido às seguintes razões:
- ✓ Observa princípios de justiça e equidade, na medida que o gestor só deve responder pelos desvios que podem influenciar directamente com a sua tomada de decisão, o que não acontece com estes custos;

- ✓ Reduz a dimensão do relatório, melhorando a sua visão e o seu impacto sobre o gestor;
- ✓ Reduz o numero entre os centros sobre qual o critério mais adequado de repartição desses valores;
- ✓ Concentra o gestor naquilo que é mais relevante e sobre o que poderá gerir.