



**Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais**  
**Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais**  
**Curso de Ciências Contábeis**

**Júlio Eustáquio de Souza**

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA O  
PROCESSO DE GESTÃO: o caso da empresa Beta**

**Belo Horizonte**  
**2015**

**Júlio Eustáquio de Souza**

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA O  
PROCESSO DE GESTÃO: o caso da empresa Beta**

Trabalho de Conclusão de Curso II, apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profº José Ronaldo da Silva

Área 2: Contabilidade e tomada de decisão

**Belo Horizonte  
2015**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais

Curso de Ciências Contábeis

*Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.*

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA O  
PROCESSO DE GESTÃO: o caso da empresa Beta**

RESUMO DAS AVALIAÇÕES:

1. Do professor orientador \_\_\_\_\_

2. Da apresentação oral \_\_\_\_\_

3. Nota final \_\_\_\_\_

Conceito \_\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus que possibilitou a minha chegada até aqui

Aos meus pais pelo incentivo e apoio

À Raphaela, que sempre me estimulou a continuar a caminhada e esteve ao meu lado grande parte do meu curso

Aos meus amigos e companheiros de luta Luiz e Jenephe que fazem parte da minha história e estarão comigo pra sempre

Ao meu orientador e todos os professores da PUC Minas pela sabedoria e ajuda contínua.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para minha formação.

## RESUMO

Neste trabalho foi realizada uma pesquisa qualitativa sobre a importância do orçamento empresarial na empresa Beta. Seu objetivo foi evidenciar como esse instrumento contábil é capaz de auxiliar os administradores a planejar, controlar e tomar decisões. Foram realizadas pesquisas bibliográficas e um estudo de caso em uma empresa industrial através da coleta de informações por meio de entrevistas e questionários. A pesquisa apresentou como é elaborado o processo orçamentário, assim como seu acompanhamento e controle.

**Palavras-chave:** Orçamento. Planejamento. Controle.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – As vertentes do orçamento .....	23
--	----

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Relatório de acompanhamento de resultado da empresa BETA.....	33
TABELA 2 - Relatório comparativo para análise das vendas orçadas x realizadas ..	34
TABELA 3 - Relatórios comparativos das despesas orçadas x realizadas .....	34

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
1.1 Formulação do problema.....	8
1.2 Metodologia de pesquisa.....	10
1.3 Estrutura do trabalho .....	11
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>12</b>
2.1 Contabilidade gerencial .....	12
2.2 Modelo de gestão .....	12
2.2.1 <i>Processo de gestão ou processo decisório</i> .....	14
2.3 Planejamento .....	15
2.3.1 <i>Níveis de planejamento</i> .....	16
2.3.1.1 <i>Planejamento estratégico</i> .....	16
2.3.1.2 <i>Planejamento operacional</i> .....	17
2.3.1.3 <i>Planejamento de programação</i> .....	17
2.3.1.4 <i>Execução</i> .....	17
2.3.1.5 <i>Controle</i> .....	18
2.4 Controladoria.....	19
2.5 Orçamento .....	19
2.5.1 <i>Vantagens e desvantagens do orçamento</i> .....	20
2.5.2 <i>Tipos de orçamento</i> .....	21
2.5.2.1 <i>Orçamento estático ou budget</i> .....	21
2.5.2.2 <i>Orçamento ajustado ou forecast</i> .....	22
2.5.2.3 <i>Orçamento flexível</i> .....	22
2.5.2.4 <i>Orçamento base zero</i> .....	23
2.6 Etapas da montagem do orçamento.....	24
2.6.1 <i>Orçamento de vendas</i> .....	24
2.6.2 <i>Orçamento de produção</i> .....	25
2.7 Controle orçamentário .....	25
2.7.1 <i>Orçamento e controladoria</i> .....	26
<b>3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA</b> .....	<b>27</b>
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>28</b>
4.1 O orçamento da Beta Ltda.....	28
4.2 Preparação do orçamento .....	28
4.2.1 <i>Premissas e Políticas estabelecidas no processo de elaboração do orçamento</i> .....	28
4.2.2 <i>Comitê orçamentário</i> .....	29
4.3 Elaboração .....	29
4.3.1 <i>Orçamentos de vendas da Beta</i> .....	29
4.3.2 <i>Orçamento de produção da Beta</i> .....	31
4.3.3 <i>Orçamento de despesas da Beta</i> .....	31
4.3.4 <i>Orçamento de resultado da BETA</i> .....	32
4.4 Acompanhamento e controle do orçamento da Beta.....	32
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>36</b>



# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Formulação do problema

A Ciência Contábil evoluiu de tal forma que seu profissional deixasse de ser apenas um “guarda livros” e expandisse sua utilidade para vários segmentos, dentre eles a contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial pode ser muito importante para a gestão das empresas, já que se dispõe de capacidade para auxiliar as entidades na realização de seus objetivos. Nesse campo surge o planejamento orçamentário, que funciona como uma tentativa de prever acontecimentos relacionados a empresa evitando surpresas desagradáveis na gestão e funcionamento do empreendimento.

O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. (FREZATTI, 2007).

A cultura orçamentária é um tema bastante relevante e muito comum nos cenários econômicos empresariais, através dela que as empresas fazem análises para projetar seus novos investimentos e ter informações do quanto podem gastar, sempre observando os acontecimentos passados para projetar resultados futuros.

E ainda possibilita a tomada de decisão eficiente baseadas em informações seguras e resulta na finalidade da empresa que é obter lucros e manter a empresa em funcionamento já que o orçamento é um plano financeiro das atividades futuras, servindo como um demonstrativo da situação desejada. Na gestão da organização, ele apresenta objetivos e metas em termos financeiros, sinalizados no planejamento estratégico e tático, fornecendo referências para que o administrador possa tomar decisões e coordenar adequadamente os recursos materiais, financeiros e humanos.

O orçamento pode servir também para demonstrar a situação financeira da entidade a seus usuários, como fornecedores, clientes e sócios. (BROOKSON, 2000, p.8).

A contabilidade hoje possui duas funções considerados de maior relevância: o auxílio no controle e apoio na tomada de decisões.

O controle é para verificar se o que foi planejado está sendo realizado quando comparado com suas metas pré-definidas. Já o apoio na tomada de decisões é

realizado com base no fornecimento de informações relevante acerca de todas as áreas da organização. E isso é fundamental num mundo globalizado onde as mudanças são constantes e abruptas e as empresas se tornam cada vez mais competitivas.

Nesse contexto de mundo globalizado está relevância da pesquisa deste estudo já que analisa a importância e contribuição de um instrumento de apoio para o acompanhamento e manutenção da entidade no mundo dos negócios frente a uma concorrência cada vez mais acirrada.

Sendo assim esse trabalho se justifica em analisar um instrumento que possa servir de apoio para a sobrevivência das empresas em meio ao cenário competitivo entre as organizações no intuito de trazer benefícios que contribuirão para reduzir custos e despesas e atingir a maximização de lucros , já que muitas entidades não sobrevivem por falta de planejamento e controle. Em suma, este trabalho é justificado pela necessidade de entender, aplicar e aprimorar um instrumento gerencial que possa otimizar o processo de gestão e atingir o objetivo da entidade,ou seja, sua missão, já que ele pode ser usado na mensuração financeira e econômica dos resultados que se almeja alcançar no futuro.

Observa-se que o problema da pesquisa se baseia a partir do planejamento e comportamento do orçamento em que seus gestores podem ter uma visão mais estratégica da entidade de forma a acompanhar seus gastos.

Diante disso propõe-se investigar: Qual a contribuição do orçamento e de que forma ele é usado na mensuração econômica de uma grande empresa como a Beta Ltda e como pode auxiliá-la em sua gestão?

O objetivo geral deste trabalho consiste em demonstrar a importância da gestão orçamentária, bem como evidenciar sua contribuição para o planejamento e tomada de decisões na empresa Beta Ltda. Já os objetivos específicos são:

- a) realizar estudo teórico sobre orçamento empresarial;
- b) explicar a relação entre orçamento e planejamento;
- c) entender como o processo de gestão acontece na Beta;
- d) estudar como orçamento é aplicado na Beta, demonstrando suas etapas de elaboração e ainda evidenciar como a cultura orçamentária influencia os processos da empresa;
- e) Expor e entender como ocorre a atividade de controle na empresa bem

como acompanhar a verificação e comparação do orçado com o realizado, assim como a verificação se o processo está de acordo com as metas planejadas pela empresa.

## 1.2 Metodologia de pesquisa

Este trabalho objetiva a busca pelo conhecimento científico na área de contabilidade gerencial com foco no planejamento orçamentário, sendo assim se faz necessário definir os aspectos metodológicos.

Observar e estudar os fatos no sentido de compreendê-los produz conhecimento. E para que possa obter esse conhecimento, utilizam-se vários métodos, dentre eles a pesquisa.

Desse modo, com o intuito de realizar o estudo sobre o planejamento orçamentário como ferramenta para o processo de gestão fez-se necessário o desenvolvimento de uma pesquisa sobre o tema abordado.

Quanto à abordagem do problema e dos objetivos, foi feita uma pesquisa descritiva, buscando identificar como a ferramenta orçamentária é usada no processo de gestão e como aconteceu seu planejamento e execução.

“A pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos se manipulá-lo”. (GIL, 1991, p.48).

No que se refere aos meios, a pesquisa adotada foi a bibliográfica e estudo de caso.

Segundo Prodanov e Freitas (2013):

[...] a pesquisa bibliográfica é elaborado partir de um material já publicado, como livros, artigos e revistas com o objetivo de colocar o pesquisador. É importante que os pesquisados verifiquem os dados obtidos e sua veracidade. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.54).

Já estudo de caso é “quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento” (YIN, 2001, p.22).

Gil (2008) acrescenta ainda em relação ao estudo de caso que: as pesquisas

com esse tipo de natureza estão voltadas mais para a aplicação imediata de conhecimentos e uma realidade circunstancial, relevando o desenvolvimento de teorias.

Dessa forma, usando esses dois métodos será possível assimilar a bibliografia estudada com o processo de gestão orçamentária da Beta, e evidenciar como a ferramenta orçamentária contribui para o planejamento e tomada de decisões da empresa e entender como o processo de gestão ocorre na empresa.

O universo é composto pelos envolvidos nas atividades inerentes a gestão financeira e empresarial da empresa,

Universo pode ser conceituado como “o conjunto dos seres animados e inanimados que apresenta que apresenta pelo menos uma característica em comum.” (LAKATOS; MARCONI, 2007, p.225).

Na pesquisa o sujeito é a área de controladoria, assim como os gestores responsáveis pelo processo orçamentário. A organização do orçamento é efetuado com a participação de vários setores.

Os dados coletados são documentos e planilhas referentes ao controle interno e foram tratados de acordo com sua relevância e importância no alcance do objetivo de evidenciar como o instrumento orçamentário contribui e influi no processo de gestão da Beta.

### **1.3 Estrutura do trabalho**

No capítulo 1 encontra-se a introdução onde o leitor poderá conhecer o tema da pesquisa, o problema, os objetivos, a justificativa do estudo, bem como a metodologia utilizada.

No capítulo 2 é apresentado o conteúdo da pesquisa demonstrando conceitos, características, vantagens e desvantagens do orçamento.

No capítulo 3 é apresentada a caracterização da empresa referência para o estudo de caso.

No capítulo 4 encontra-se o estudo de caso demonstrando a importância do orçamento para a empresa BETA como forma de gestão e controle apresentando seu processo de confecção.

No capítulo 5 é finalizado esse trabalho com a conclusão onde é possível verificar se o problema da pesquisa foi solucionado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, busca-se fundamentar, através de pesquisa bibliográfica, a contabilidade gerencial, o modelo de gestão, o processo de gestão e suas atividades (planejamento, execução e controle), a controladoria, até que por fim será abordado o orçamento. Serão apresentados seus conceitos, características e objetivos, com o intuito de fornecer informações para a elaboração do estudo de caso.

### 2.1 Contabilidade gerencial

“A contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. (ATKINSON *et al.*, 2000, p.36).

Segundo Iudícibus (1987):

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, com um enfoque especial, conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc..., colocados em uma perspectiva diferente em um grau de detalhe mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. (IUDÍCIBUS, 1987, p.15).

Crepaldi e Crepaldi (2014) explicam que:

O processo de contabilidade gerencial deverá ser obtido através do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa. Com a integração das informações obtidas nos vários departamentos, a contabilidade gerencial proporciona aos seus administradores informações que permitem avaliar o desempenho de atividades, de projetos e de produtos da empresa, bem como a sua situação econômico-financeira através da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com a necessidade de cada usuário. (CREPALDI; CREPALDI, 2014, p.2).

### 2.2 Modelo de gestão

“Modelo de gestão é o gerir através de um exemplo já existente, realizando apenas as modificações necessárias para a necessidade de cada organização”. (FERREIRA *et al.*, 2005, p.11).

Um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de ideias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.14).

Ainda de acordo com a dupla de autores, na definição do modelo de gestão, são contemplados conceitos de:

- a) estilo de gestão;
- b) processo de gestão;
- c) os princípios de comunicação/informação;
- d) os conceitos e critérios de avaliação dos gestores;
- e) avaliação de resultados (com finalidades específicas de otimização);
- f) avaliação de desempenho;
- g) conceitos de accountability.

Já Padoveze e Taranto (2009, p.4) conceitua modelo de gestão como o conjunto de princípios que norteiam a gestão empresarial e decorrem da visão, da missão, dos valores e da cultura da empresa.

É a matriz do subsistema de gestão que é traduzido na empresa dentro de um processo orientado que permite a ordenação de sua administração para o fluxo do processo de tomada de decisão em todos os planos empresariais em níveis hierárquicos denominados “processo de gestão”. (PADOVEZE, 2004, p.26).

Para Catelli (2001, p.58) “do modelo de Gestão da empresa decorre uma série de diretrizes que impactam os demais subsistemas empresariais e o comportamento de todo o sistema”, como por exemplo:

- a) a existência ou não de planejamento e controle, bem como suas definições básicas;
- b) o grau de participação dos gestores nas decisões;
- c) o grau de autonomia dos gestores;
- d) os critérios de avaliação de desempenho;
- e) os papéis e posturas gerenciais.

### 2.2.1 *Processo de gestão ou processo decisório*

Padoveze (2004) define o processo gestão como:

O processo de gestão, também chamado de processo decisório, é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo mesmo sistema. (PADOVEZE, 2004, p.26).

Figueiredo e Caggiano (2008) afirmam que:

Levando em conta que as atividades desenvolvidas na empresa visam atingir objetivos determinados e resultados específicos, elas devem estar sintonizadas com seus objetivos maiores e não devem ser desempenhadas de maneira aleatória; assim, é necessário que sejam planejadas e controladas. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.16).

Catelli (2001) ressalta:

O processo de gestão configura-se com base nas definições do modelo de gestão da organização e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Essencialmente, o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessários para sua continuidade. (CATELLI, 2001, p.58)

Com esse propósito, o processo de gestão deve:

- a) ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas);
- b) contemplar analiticamente as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa;
- c) ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas vezes.

Padoveze (2009, p.4) enfatiza que o processo de gestão consiste no ciclo sequencial das atividades administrativas de planejamento, execução e controle.

Segundo Chiavenato (2010):

O processo decisório ocorre em um determinado ambiente que o influencia profundamente. Todo tomador de decisão está inserido em uma determinada situação, pretende alcançar objetivos, tem preferências pessoais e segue estratégias (cursos de ação). (CHIAVENATO, 2010, p.256).

O autor ainda ressalta que o processo decisório é complexo e desenvolve-se ao longo de seis etapas:

- a) identificar a situação;
- b) obter informação sobre a situação;
- c) gerar soluções ou cursos alternativos de ação;
- d) avaliar as alternativas e escolher a solução ou curso de ação preferido;
- e) transformar a solução ou curso de ação escolhido em ação efetiva;
- f) avaliar resultados obtidos.

### **2.3 Planejamento**

A globalização e a competitividade econômica entre as empresas é algo que cresce cada vez mais, e com isso as entidades precisam evoluir constantemente para sobreviverem às mudanças do mercado.

Nesse cenário de tantas mudanças, os empresários necessitam de organização e de coleta de informações relevantes para dar suporte a tomada de decisões. É justamente neste momento que surge a necessidade do planejamento.

Planejar significa decidir antecipadamente (ACKOFF *et al.*, 1984, p.2), sendo algo imprescindível para o bom funcionamento de uma organização, pois a administração de uma empresa precisa planejar as atividades com antecedência para que aconteça a determinação dos objetivos ou metas de um empreendimento, bem como a coordenação dos meios e recursos para atingi-los.

Para Pavodeze e Taranto (2009, p.6) “a concepção de planejamento é a criação e estabelecimento de planos gerais e específicos para períodos de um, dois, três, quatro, cinco anos ou mais”.

Quando se decide antecipadamente, o gestor está agindo de forma bastante proativa pois está controlando o futuro da empresa.



De acordo com Hoji e Silva (2010):

Planejamento é a função administrativa que determina com antecedência as ações a serem executadas dentro de cenários e condições preestabelecidos para atingir os objetivos fixados. Planejar é uma técnica que absorve as incertezas e aumenta as chances de sucesso do desempenho da empresa. (HOJI; SILVA, 2010, p.6).

É importante destacar que o planejamento é a etapa do processo de gestão que visa cumprir a missão da empresa e assim assegurar a continuidade dela, por isso é tão necessário planejar para sobreviver no cenário organizacional onde de um modo geral, evolui constantemente.

Sendo assim, planejar é uma questão de segurança, para se defender contra o imprevisível e estar preparada para oscilações do mercado e dos súbitos fatos e acontecimentos inesperados.

### **2.3.1 Níveis de planejamento**

O planejamento, junto com a execução e o controle são atividades sequenciais que fazem parte do processo de gestão de uma empresa, este também denominado de processo decisório.

Esse processo de gestão tem início com o planejamento e este pode ser subdividido em 3 atividades sequenciais: planejamento estratégico, planejamento operacional (também chamado planejamento tático) e planejamento de programação.

#### **2.3.1.1 Planejamento estratégico**

“Planejamento estratégico é o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes e planos para atingir os objetivos pré estabelecidos.” (OLIVEIRA, 2002, p.62).

Este mesmo autor ainda cita que é “um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas obter um nível de otimização na relação da empresa com seu ambiente.”

Já Fischmann e Almeida (1995) define planejamento estratégico como:

Técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças e dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos. (FISCHMANN; ALMEIDA, 1995, p.25).

### 2.3.1.2 *Planejamento operacional*

O planejamento operacional deriva do planejamento estratégico e serve para operacionalizar as estratégias definidas.

Seu horizonte temporal é bem menor que o planejamento estratégico. Em síntese, o planejamento operacional (ou tático) tem a finalidade de fazer com que a decisão estratégica vire realidade. (HOJI; SILVA, 2010).

Nessa fase são definidos os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. (PAVODEZE, 2004, p.27).

O autor ainda cita que esse nível de planejamento realiza-se geralmente, através do processo de elaboração de planos alternativos de ação, capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos, do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

### 2.3.1.3 *Planejamento de programação*

“É a fase do processo de planejamento em que se replaneja a curto prazo, adequando-se às expectativas, em detrimento das alterações dos ambientes externo e interno”. (PAVODEZE, 2004, p.27).

Nessa fase ocorre a ordenação das necessidades meios, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais necessárias para executar o plano operacional adotado.

### 2.3.1.4 *Execução*

É exatamente na fase de execução que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. Nessa etapa, procura-se alcançar os objetivos e metas estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada negócio/evento. (CATELLI, 2001, p.61).

O autor afirma que com esse propósito, o processo de execução envolve a identificação, simulação e a escolha de alternativas para o cumprimento de metas, bem como a implementação de ações.

“É a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. A execução deve estar em coerência com o planejado e programado”. (PADOVEZE, 2004, p.28).

### 2.3.1.5 *Controle*

Para Chiavenato (2010, p.513) “o controle é a função administrativa que monitora e avalia as atividades e resultados alcançados para assegurar que o planejamento, organizações e direção sejam bem sucedidos”.

Já para Padoveze (2004), controle:

É um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência de variáveis do cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle faz também o papel de feedback ou retroalimentação do sistema. (PADOVEZE, 2004, p.28).

Sobre esse papel de *feedback*, Figueiredo e Caggiano (2008) explicam que:

Efetivamente controle é um sistema de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparado com objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento de longo e curto prazo. O feedback de informações é parte integrante dos procedimentos de controle orçamentário dirigidos para detectar as variações que porventura possam aparecer diariamente, o objetivo é evidenciar os desvios do plano orçamentário tão cedo quanto possível para que as ações corretivas sejam implementadas. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.30).

O produto do processo de controle consiste em ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo realizado quanto em programas de curto prazo, planos de médio e longo prazo e diretrizes estratégicas (se for o caso). (CATTELI, 2001, p.65).

O autor acima ainda destaca que “a implementação do controle tem como pré requisitos: apoio de um sistema de apuração de resultados realizados comparativamente aos planejados, envolvimento e participação de gestores”. (CATTELI, 2001, p.65).

## 2.4 Controladoria

O aumento da complexidade na organização das empresas, assim como a interferência do governo através de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das operações, a introdução da ética na administração e a necessidade por melhoria na prática de gestão fizeram com que a função de executivo financeiro ganhasse mais importância e responsabilidade. Com isso houve a separação entre função contábil e função financeira, e assim fez nascer e desenvolver função de controladoria. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

A controladoria é uma atividade relativamente nova no Brasil. Pela visão moderna, o *controller* (designação do responsável pela controladoria) deve ter uma atitude ativa em relação aos negócios da empresa, pois ele pode influenciar os resultados da empresa. (HOJI; SILVA, 2010, p.2).

Conforme Figueiredo e Caggiano (2008, p.10) a missão da controladoria é zelar pela continuação da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

Segundo Hoji e Silva (2010):

O *controller*, além de exercer as suas funções tradicionais de controle, envolve-se em atividades estratégicas, procurando visualizar o futuro e identificando novas oportunidades de negócio. Além disso ele apoia as atividades comerciais e industriais das empresas a partir de uma visão global e abrangente do negócio (aspecto financeiro, tributário, contábil e operacional). (HOJI; SILVA, 2010, p.2).

Ainda segundo Hoji e Silva (2010), algumas qualificações (conhecimento e competência) essenciais de um *controller* são:

- a) visão clara do negócio (operação da empresa);
- b) a história e a cultura da empresa;
- c) o objetivo, metas e políticas da empresa;
- d) habilidades para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos no contexto econômico;
- e) bom conhecimento dos princípios contábeis e aspectos tributários;
- f) conhecimento de métodos quantitativos e processos de produção;
- g) habilidade para expressar-se oralmente e por escrito (boa redação);
- h) bom relacionamento pessoal e entre as áreas;
- i) habilidade em vender ideias e conceitos. (HOJI; SILVA, 2010, p.2).

## 2.5 Orçamento

O orçamento é uma palavra muito usada no cotidiano das pessoas, não apenas

em empresas, mas também na vida pessoal e familiar. No âmbito organizacional é um importante instrumento de controle do processo operacional da empresa.

Frezatti (2006, p.44) define orçamento como um “plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício”.

Para Hoji e Silva (2010) assim como para Pavodeze (2004), o orçamento expressa a variável quantitativa de um plano de ação, assim como expressa também a formalização dos planos da administração, auxiliando na coordenação e implementação desses planos, sempre evidenciando através de relatórios, as ações e políticas da empresa visando um período futuro.

Apesar da natureza de “previsão” que possui o orçamento, Pavodeze (2004) ressalta que:

O orçamento não serve apenas pra prever o que vai acontecer e seu posterior controle. O ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa de tal forma que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros. (PAVODEZE, 2004, p.127).

Contrariando alguns pontos de vista, Jones e Trentin (1978) afirmam:

O orçamento não é uma atribuição financeira exclusiva aos departamentos de orçamento, finanças ou contabilidade. Estes simplesmente registram e relatam os planos e os confrontos dos respectivos resultados operacionais auxiliam a administração a analisar, interpretar e a agir. (JONES; TRENTIN, 1978, p.2).

### **2.5.1 Vantagens e desvantagens do orçamento**

O uso do orçamento nas empresas é algo bastante antigo e se tornou um instrumento essencial para a maioria das grandes organizações, e são muitas as suas vantagens, porém nos últimos anos tem sido feitas muitas críticas a adoção da ferramenta orçamentária.

Dentre as inúmeras vantagens, Pavodeze e Taranto (2009) cita que o uso do orçamento gera os seguintes benefícios:

- a) compele os administradores a pensar adiante por meio de formalização de suas responsabilidades no planejamento;
- b) fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para o julgamento do desempenho subsequente;
- c) ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma

que os objetivos da organização como um todo são confrontados com os objetivos de suas partes. (PAVODEZE; TARANTO, 2009, p.14).

Hoji e Silva (2010) também apresentam alguns benefícios do planejamento orçamentário:

- a) formalizar as responsabilidades pelo planejamento e pelo resultado que deve ser obtido por cada gestor ;
- b) define previamente os resultados que devem ser alcançados em determinado prazo, o que obriga os gestores a tomarem decisões mais consistentes;
- c) facilita a delegação de poderes, pois define as responsabilidades de cada gestor;
- d) tende a melhorar a utilização dos recursos, bem como ajustá-los às atividades prioritárias, permitindo a integração das atividades de diversas áreas para atingir o objetivo global. (HOJI; SILVA 2010, p.22).

Dentre as desvantagens, Hoji e Silva (2010) citam as seguintes limitações:

- a) o processo orçamentário consome muito tempo e recursos, criando rotinas e gerando insatisfações em profissionais que não são da área de controladoria;
- b) alta volatilidade de variáveis financeiras e econômicas do futuro, gerando assim distorções nos resultados projetados. (HOJI; SILVA, 2010, p.23).

### **2.5.2 Tipos de orçamento**

Basicamente há dois tipos clássicos de orçamento: o estático e o flexível (PAVODEZE, 2004).

Porém, existem conceitos de orçamentos que podem ser aplicados no processo de execução do plano orçamentário. (HOJI; SILVA, 2010, p.30).

#### **2.5.2.1 Orçamento estático ou budget**

Bastante comum, esse tipo de orçamento é o mais usado pelas grandes empresas e organizações multinacionais. Também chamado de budget, o orçamento estático foi o primeiro conceito de orçamento a existir. Nele, as peças orçamentárias fixadas para o período seguinte é inalterável caracterizando assim o aspecto inflexível do Budget. (PAVODEZE; TARANTO, 2009).

No orçamento estático, “as peças orçamentárias são elaboradas a partir de determinado volume de produção ou vendas, que por sua vez determinam o volume das demais atividades em outros setores da empresa”. (HOJI; SILVA, 2010, p.32).

“O budget evidencia os resultados que se espera de um centro de responsabilidade para apenas um nível de atividade”. (WARREN; REEVE; FESS, 2001, p.185).

#### 2.5.2.2 *Orçamento ajustado ou forecast*

Visando aprimorar o conceito de orçamento estático, o orçamento estático (também conhecido como *forecast*) surgiu como uma alternativa para tornar o budget mais flexível. O *forecast* é uma opção para aqueles que não são adeptos do “conservadorismo” do orçamento estático, sendo assim se torna possível uma alteração no orçamento inicial em decorrência de alguma mudança relevante no expectativa de alguma variável fundamental. (PAVODEZE; TARANTO, 2009).

#### 2.5.2.3 *Orçamento flexível*

“Orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividade”. (PAVODEZE, 2004, p.131). O autor enfatiza que o conceito de orçamento flexível surgiu para solucionar o problema do orçamento estático e ressalva que nele também há o enfoque de não assumir nenhuma faixa de quantidade ou nível de atividade esperado.

De acordo com Hoji e Silva (2010):

Para elaborar o orçamento flexível, devem ser segregados os custos fixos e variáveis, pois enquanto os custos variáveis acompanham a variação do volume de atividades, os custos fixos não sofrem alteração no seu valor durante um certo período. (HOJI; SILVA, 2010, p.33).

Para Lunkes (2007, p.111), “O orçamento flexível é elaborado para todos os níveis de atividade dentro de uma gama de expectativas possíveis. Portanto ele é dinâmico por natureza”. O autor complementa ainda que a gestão pode analisar o nível de atividade que foi atingido no período e daí analisar o orçamento flexível e estipular qual o valor de custo nesse nível.

#### 2.5.2.4 Orçamento base zero

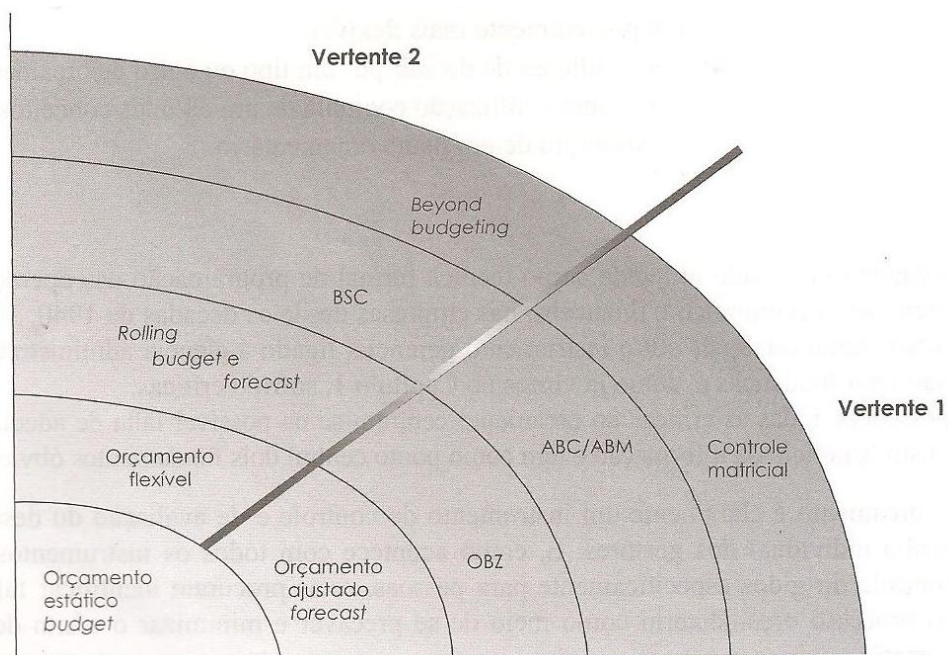
“Orçamento base zero (OBZ) parte da premissa de que ao elaborar o orçamento de um novo exercício social, todas atividades sejam reexaminadas e rediscutidas a partir da estaca zero”. (HOJI; SILVA, 2010, p.31).

As empresas que adotam conceito de OBZ discutem anualmente, na época da elaboração do orçamento, cada uma de suas atividades considerando a necessidade ou não de sua existência. (PAVODEZE; TARANTO, 2009, p.38).

A essência do orçamento base zero é a exclusão de dados passados, pois entende que estes devem ser apagados já que atrapalham as projeções. Seguindo essa filosofia, o OBZ vai na contra mão do orçamento tradicional que é montado e projetado sempre se baseando em dados antigos (PAVODEZE; TARANTO, 2009).

Conforme a definição dos autores, percebe-se que os tipos de orçamento podem ser agrupados em duas vertentes, sendo a primeira mais rígida e conservadora enquanto a segunda mais aberta e flexível, procurando simplificar mais o processo orçamentário.

**Figura 1 – As vertentes do orçamento**



Fonte: PADOVEZE; TARANTO, 2009, p.32.



## 2.6 Etapas da montagem do orçamento

Por uma questão didática a montagem propriamente dita do orçamento pode ser dividida em dois blocos: etapa operacional e etapa financeira.

A etapa operacional consiste nos planos que proporcionam condições de estruturação das atividades da organização, de maneira a integrar as atividades, as operações. Já a etapa financeira corresponde a tradução de todas as atividades para uma mesma linguagem comum, no caso a monetária. A caracterização da etapa financeira é a existência dos demonstrativos contábeis, ou seja, o balanço, a demonstração de resultados e o fluxo de caixa.

Dentre os dois blocos o orçamento operacional envolve a maior parte da empresa e é a base de todo o processo orçamentário da empresa. Composto pelo orçamento de vendas, pelo orçamento de produção, pelo orçamento de capacidade de logística, pelo orçamento de consumo de materiais, orçamento de compras e pelo orçamento das despesas departamentais, ele exige um alto grau de detalhamento (FREZATTI, 2006, p.51).

Interpreta-se então que um orçamento geral (todos os blocos) é composto das seguintes peças orçamentárias: orçamento de vendas, orçamento de produção, orçamento de capacidade e logística, orçamento de consumo de materiais, orçamento de compras, orçamento de despesas departamentais, orçamento do fluxo de caixa, orçamento do resultado, e orçamento do balanço patrimonial.

### 2.6.1 Orçamento de vendas

É a etapa inicial de todo o processo orçamentário e que pode afetar a lucratividade da empresa. Trata-se de uma estimativa que determina quanto de um produto será vendido por um determinado preço e período. Nas indústrias a natureza, qualidade e quantidade dos produtos são definidas a partir de uma estimativa de vendas que contém o fator básico das projeções de lucros. (PASSARELI; AMORIM, 2003, p.52).

Pode se notar assim que o orçamento de vendas é uma das fases mais críticas e importantes por apresentar dificuldades bem acentuadas que são relacionadas com fatores como falta de estatística adequada, flutuações de mercado, sazonalidade, falta de informações detalhadas sobre planos de competição, diversidade dos produtos e reação do consumidor.

### **2.6.2 Orçamento de produção**

De acordo com Welsch (1996):

O orçamento de produção é o primeiro passo do planejamento de operações de fabricação. Além do orçamento de produção, há três outros orçamentos importantes relacionados ao processo de fabricação: (1) o orçamento de matérias-primas, que envolve as estimativas das existências de matérias primas; (2) o orçamento de mão-de-obra, que identifica a quantidade e o custo da mão-de-obra direta; e (3) o orçamento de custos indiretos de produção, que inclui as estimativas de todos os custos de produção além da matéria-prima direta e da mão-de-obra direta. (WELSCH, 1996, p. 129).

Segundo Sanvicente e Santos (1995):

A responsabilidade pela elaboração do orçamento de produção cabe ao responsável máximo pela área de produção, não só porque dispõe de mais informações que lhe permitam fazê-lo, como também porque a ele caberá a responsabilidade por sua execução. (SANVICENTE; SANTOS, 1995, p. 59).

Ainda segundo Sanvicente e Santos (1995, p. 59), a elaboração do orçamento de produção tende a minimizar o conflito entre as áreas de produção e de vendas, pois cria a possibilidade de um maior diálogo entre essas áreas, ou seja, permite que as argumentações dos dois lados sejam avaliadas quantitativamente de forma objetiva.

### **2.7 Controle orçamentário**

“Controle Orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir á organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”. (FREZATTI, 2006, p.80).

Comprovando a definição citada pelo autor acima, Hoji e Silva (2010) conceituam:

Controle orçamentário significa acompanhamento e monitoramento do desempenho das atividades executadas no dia a dia, comparadamente com o plano traçado. A função de controle envolve também a geração de informações para tomada de decisões e correção do eventual desvio do desempenho em relação ao originalmente projetado. (HOJI; SILVA, 2010, p.20).

Durante esse processo de controle cabe ao gestor identificar, analisar e compreender todas as variações referentes as metas e os resultados alcançados. (FREZATTI, 2006).

### **2.7.1 Orçamento e controladoria**

“A responsabilidade pela condução do processo orçamentário é da controladoria, pois o orçamento deve ser estruturado com base no sistema de contabilidade geral ou contabilidade societária”. (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p.17).

### **3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa BETA LTDA trabalha com fabricação e revenda de peças do ramo automotivo. Essas peças exigem uma produção com alto processo tecnológico, assim como mão de obra qualificada para trabalhar nas linhas de montagem.

A fábrica da Beta está localizada na região metropolitana de Belo Horizonte e sua clientela é composta por montadoras de automóveis.

A Beta tem o objetivo de se tornar a maior empresa de fabricação de ferramentas de precisão do ramo automotivo do país, adquirindo cada vez mais mercados das suas regiões de atendimento. As áreas de atendimento de clientes da empresa compreendem as regiões sul, sudeste, centro oeste e algumas regiões do norte e nordeste, tais como a zona franca de Manaus e Bahia.

Um dos pontos mais fortes de sua atuação é a qualidade do seu produto, que tem fortes influências no setor de peças automotivas.

## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 O orçamento da Beta Ltda

A empresa implantou um setor de controladoria no ano de 2007, objetivando melhorar seu resultado. Uma das primeiras atividades desenvolvidas foi a elaboração do orçamento bem como acompanhamento mensal do mesmo.

Sendo assim a controladoria da BETA é o setor responsável pela organização do orçamento e pela condução do processo orçamentário.

Os *controllers* também cuidam das despesas, estabelecendo assim a quantidade de pessoas que pode ter no setor administrativo em função da quantidade de pessoas no setor fabril. O processo orçamentário da empresa Beta ocorre em ciclos anuais.

O objetivo principal do orçamento na empresa BETA é mensurar todas as ações e estratégias formuladas com o fim de atingir os objetivos e as metas determinadas pela alta administração. Consequentemente busca também manter um controle rigoroso das despesas para os departamentos e as áreas diversas, além de estabelecer metas claras de receitas para as áreas de vendas, definindo responsabilidades e assim envolvendo a todos no alcance do resultado desejado.

Desse modo, procura-se estabelecer uma cultura de administração participativa, tanto no planejamento das ações como na execução delas.

### 4.2 Preparação do orçamento

Essa etapa é considerada de extrema importância dentro do processo orçamentário da empresa BETA pois é nessa fase que são determinados os objetivos, as diretrizes e as políticas.

A formação do comitê de orçamento e cronograma das atividades também são elaboradas na etapa de preparação.

#### 4.2.1 *Premissas e Políticas estabelecidas no processo de elaboração do orçamento*

Nesse momento o departamento de custos e orçamento reúne as

informações sobre os objetivos ,as diretrizes e as políticas estabelecidas pela alta administração que irão nortear os demais departamentos na elaboração das previsões orçamentárias.

- a) objetivos e diretrizes: níveis desejados de crescimento nas vendas nacionais, de rentabilidade, de lucratividade, aumento de capacidade produtiva e reajuste de salários;
- b) políticas: de estoque, de recebimento das receitas.

#### **4.2.2 Comitê orçamentário**

Mesmo a controladoria sendo o setor responsável pela condução do processo orçamentário na Beta Ltda, é considerado de fundamental importância a criação de um comitê orçamentário, que participa do processo de inicialização e finalização do orçamento. Esse comitê não é permanente e sua função na Beta é explicitar e orientar a introdução das metas e dos objetivos estratégicos no plano orçamentário.

Fazem parte do comitê os principais membros da diretoria executiva da BETA além do controller.

O comitê orçamentário da empresa tem algumas atribuições como:

- a) consolidar o programa;
- b) explicitar os objetivos e as metas estratégicas;
- c) definir as premissas gerais orçamentárias.

### **4.3 Elaboração**

Com a definição do quadro de premissas orçamentárias gerais, o processo de elaboração das peças orçamentárias já podem se iniciar.

#### **4.3.1 Orçamentos de vendas da Beta**

O orçamento de vendas é desenvolvido pelo gerente da área de venda . é o ponto de partida de todos o processo de elaboração das peças orçamentárias da

empresa Beta, já que o volume de vendas é o fator limitante para todo o processo orçamentário da empresa.

Para realizar o orçamento de vendas, o gerente observa diversos aspectos, dentre eles:

- a) determinação das quantidades a serem orçados;
- b) determinação de preços para cada produto;
- c) identificação dos impostos sobre vendas para cada produto;
- d) projeção de inadimplências.

Após o gerente realizar um estudo desses aspectos ele dá início a seu orçamento de vendas, no qual fornecerá dados que servirá de base para montar todos os demais orçamentos que compõem o orçamento global.

O primeiro passo do orçamento de vendas consiste em determinar a quantidade de produtos que a Beta irá vender nos próximos períodos.

Nessa etapa ocorre um certo grau de dificuldade já que estimar essas quantidades inclui lidar com a imprevisibilidade das situações conjunturais da economia e as sazonalidades existentes.

Sendo assim o gestor da Beta usa de artifícios, como leitura do ambiente e construção de cenários, para que se tenha um mínimo de condição para estabelecer probabilidades de acontecimentos de vendas futuras. É também usadas informações constantes no sistema de acompanhamento dos negócios como forma de facilitar a previsão de vendas.

Além disso a empresa também usa o método estatístico para prever vendas. Esse método é muito útil pois ele permite usar acontecimentos passados da Beta para prever um comportamento futuro das vendas e nele a empresa usa alguns critérios como correlação com o crescimento do setor, análise de tendência e pesquisa de mercado.

Após a conclusão do orçamento por parte do gerente de vendas, o mesmo é enviado para a apreciação do presidente da Beta, que também possui forte conhecimento de mercado. Caso seja aprovado, o orçamento global passa para a etapa de orçamento de produção. Caso seja reprovado, ele volta para o gerente e daí é convocada uma reunião do comitê orçamentário para fazer novas avaliações, onde se participa também o presidente da Beta.

A reprovação do orçamento de vendas geralmente se dá quando o presidente da empresa faz alguma análise crítica ou considera que a elaboração tem algum problema como metas muito discretas ou supervalorização de faturamento por cliente, e quando isso ocorre ele convoca o gerente para avaliar a situação.

#### **4.3.2 Orçamento de produção da Beta**

Após a aprovação do orçamento de vendas, se dá início a próxima fase do orçamento: o orçamento de produção.

O orçamento de produção tem características quantitativas, e esse orçamento em quantidade dos produtos a serem fabricados é fundamental para a programação operacional da empresa BETA LTDA.

A controladoria envia a quantidade de tempo por ferramenta que é a meta para cada funcionário fabricar por mês. A partir daí o gestor responsável pela área de produção está apto para fazer o planejamento da quantidade de funcionários que ele precisa para que seu processo produtivo atenda ao orçamento de vendas mensalmente.

A fabricação da empresa se dá por encomenda, sendo assim a BETA tem uma política de não manter estoque de segurança.

O processo produtivo da empresa é muito peculiar, sendo assim a contratação de operários para atender ao budget é realizado com no mínimo dois meses antes de antecedência para que se possa treinar esses operários.

A BETA LTDA tem a política de limitar a quantidade de horas extras no máximo 1912 horas no ano, distribuído entre seus 30 funcionários, ou seja, uma média de 5,31 horas/mês por funcionário.

#### **4.3.3 Orçamento de despesas da Beta**

Com o orçamento de produção já aprovado pelo gerente da fábrica se dá início ao orçamento de despesas.

Nessa etapa a controladoria faz uma planilha com todas as contas contábeis para que os gerentes e supervisores das áreas possam fazer suas previsões e devolver a controladoria.



A controladoria faz a consolidação das despesas e transpõe esses dados para o orçamento de resultado.

#### **4.3.4 Orçamento de resultado da BETA**

Esse orçamento é o agrupamento dos orçamentos de vendas, de produção, de despesas administrativas, despesas tributárias e financeiras para conferir se o resultado obtido está conforme as premissas solicitadas previamente.

Um ponto importante do orçamento são os impostos. A empresa Beta LTDA é optante pelo Lucro Real. Para compor a receita líquida da apuração do resultado retira-se os impostos sobre a venda, ou seja, o IPI, uma vez que o ICMS está incluso no valor do produto, além das devoluções de vendas. A partir da receita líquida, retira-se os custos e chega ao lucro bruto, deste se tira as despesas, soma as receitas financeiras e encontra-se o resultado antes das previsões. Após a previsão do Imposto de Renda e Contribuição Social, chega-se ao lucro líquido. O total dos impostos incidentes sobre as atividades da empresa equivale aproximadamente 30% do faturamento da empresa, o que representa um fator importante a ser considerado na elaboração do orçamento.

Se acontecer do orçamento de resultado não apresentar um resultado de acordo com as premissas anteriormente estabelecidas, o gerente deve refazer o orçamento de despesa, onde provavelmente terá que reduzir custos e despesas, e após alterar o orçamento de despesas ele volta a controladoria para uma nova aprovação (caso atinja os resultados almejados).

Com todos os orçamentos devidamente aprovados a empresa os inclui no sistema ERP utilizado, digitados no módulo contábil / orçamentos, são colocados em prática no ano seguinte.

A partir daí as metas são divulgadas a todos os responsáveis pelas ações e servirão de base para a execução do plano e acompanhamento e controle dos resultados.

#### **4.4 Acompanhamento e controle do orçamento da Beta**

A empresa acompanha os orçamentos, sendo que o orçamento de vendas é monitorado pelo gerente de vendas, o orçamento de produção é monitorado pelo

gerente de fábrica, já o orçamento de despesa recebe o acompanhamento da controladoria e dos gerentes, enquanto o orçamento de resultados é acompanhado somente pela controladoria.

Todas as informações são repassadas aos diretores, que acompanham todos os orçamentos.

A partir daí é gerado diversos relatórios para análise das variações, permitindo assim o acompanhamento e controle do alcance das metas, dentre eles o relatório de acompanhamento de resultado (tabela 1) da empresa Beta, facilitando a identificação de qual linha de custo ou despesas está ou não contribuindo para o alcance do lucro orçado.

**Tabela 1 - Relatório de acompanhamento de resultado da empresa BETA**

	Previsto	% Vertical	Realizado	% Vertical	Dif. Horiz	% Horiz
Receita Bruta	1.690	138%	1.630	140%	(60)	-4%
(-) IPI	(154)	-13%	(175)	-15%	(21)	14%
Receita Bruta s/IPI	1.536	125%	1.455	125%	(81)	-5%
(-) Impostos	(307)	-25%	(291)	-25%	16	-5%
Receita Operacional Líquida	1.229	100%	1.164	100%	(65)	-5%
(-) Custos Variáveis de Vendas	(123)	-10%	(105)	-9%	18	-15%
(-) MP	(369)	-30%	(384)	-33%	15	4%
(-) Custos de Produção	(246)	-20%	(291)	-25%	(45)	18%
Margem de Contribuição	492	40%	384	33%	(107)	-22%
(-) Despesas com P&D	(77)	-6%	(65)	-6%	11	-15%
(-) Despesas Administrativas	(46)	-4%	(51)	-4%	(5)	11%
(-) Despesas Comerciais	(123)	-10%	(128)	-11%	(5)	4%
Lucro Operacional	246	20%	140	12%	(106)	-43%
(-) Resultado Outras Operacionais	50	4%	55	5%	5	10%
(-) Resultado não-Operacional	(10)	-1%	5	0%	15	150%
(-) Resultado Financeiro	100	8%	70	6%	(30)	-30%
Lucro antes do IR e CSSL	386	31%	270	23%	(116)	-30%
(-) IR e CSSL	(131)	-11%	(92)	-8%	39	-30%
Lucro após IR e CSSL	255	21%	178	15%	(77)	-30%
(-) PL dos Empregados	(25)	-2%	(18)	-2%	8	30%
Lucro Líquido	229	19%	160	14%	(69)	-30%

Fonte: Adaptado de empresa Beta

Outro relatório utilizado é o relatório comparativo para análise das vendas orçadas x realizadas (tabela 2), que serve para fazer a comparação de valores de receitas faturadas, quantidades vendidas, preços, matérias primas totais e custos de produção.

**Tabela 2 - Relatório comparativo para análise das vendas orçadas x realizadas**

	Previsto	Realizado	Diferença	Varição %
Produto 1A	10	20	10	100%
Produto 1B	20	10	-10	-50%
<b>Total do grupo 1</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>
Produto 2C	30	30	0	0%
Produto 2D	40	50	10	25%
<b>Total do grupo 2</b>	<b>70</b>	<b>80</b>	<b>10</b>	<b>14%</b>
<b>TOTAL DA UNIDADE X</b>	<b>100</b>	<b>110</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>
Produto 3E	50	40	-10	-20%
Produto 3F	60	30	-30	-50%
<b>Total do grupo 3</b>	<b>110</b>	<b>70</b>	<b>-40</b>	<b>-36%</b>
Produto 4G	70	50	-20	-29%
Produto 4H	80	100	20	25%
<b>Total do grupo 4</b>	<b>150</b>	<b>150</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>
<b>TOTAL DA UNIDADE Y</b>	<b>260</b>	<b>220</b>	<b>-40</b>	<b>-15%</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>360</b>	<b>330</b>	<b>-30</b>	<b>-8%</b>

Fonte: adaptado de empresa Beta

Já os relatórios para análise das despesas na empresa BETA podem ser emitidos pelos gerentes, facilitando a análise detalhada das variações de cada setor.

**Tabela 3 - Relatórios comparativos das despesas orçadas x realizadas**

	Previsto	Realizado	Diferença	Varição %
<b>Despesas com Pessoal</b>	<b>236</b>	<b>230</b>	<b>-5,4</b>	<b>-2%</b>
Salários	131	128	-3	-2%
Encargos	79	77	-1,8	-2%
Benefícios	26	26	-0,6	-2%
<b>Materiais</b>	<b>35</b>	<b>27</b>	<b>-8</b>	<b>-23%</b>
Material de Expediente	10	12	2	20%
Material de Uso e Consumo	15	9	-6	-40%
Outros Materiais	10	6	-4	-40%
<b>Despesas diversas</b>	<b>348</b>	<b>338</b>	<b>-10</b>	<b>-3%</b>
Serviços de Terceiros	25	31	6	24%
Consultorias	40	24	-16	-40%
Manutenção de Imobilizado	97	88	-9	-9%
Viagens e Estádias	65	79	14	22%
Energia Elétrica	66	55	-11	-17%
Comunicação	37	38	1	3%
Outras Despesas	18	23	5	28%
<b>Total Geral</b>	<b>619</b>	<b>595</b>	<b>-23,4</b>	<b>-4%</b>

Fonte: Adaptado de empresa Beta

## 5 CONCLUSÃO

Diante do trabalho realizado, fica claro que o orçamento é muito mais que uma forma de previsão e sua contribuição na empresa Beta se mostrou além de uma simples projeção de custos e despesas, sendo visível no estudo de caso como ele ajuda a organização a seguir seu rumo, auxiliando no alcance das metas e objetivos da empresa, permitindo assim a seus gestores acompanhar e comparar os resultados, tomando ações corretivas ou preventivas caso necessário.

Sendo assim podemos definir o orçamento como uma forma de avaliação de desempenho na empresa Beta Ltda.

Com a implantação do orçamento por parte da controladoria percebe-se que a gestão da Beta ficou muito mais fácil, permitindo aos gestores ver claramente aonde estão os problemas.

A empresa estudada tem seus objetivos, e o orçamento é um plano aonde está contido as quantidades de recursos (materiais, horas trabalhadas) capazes de conduzir a Beta na realização desses objetivos.

O estudo de caso tornou possível perceber que orçamento funciona também como um sistema de autorização de recursos para todos os setores da empresa, assim como também serve para comunicar a todos os setores os objetivos da entidade. Ao distribuir metas e ao fazer comparação do realizado com o orçado, o processo orçamentário da Beta Ltda colocou todos os setores em função da missão da empresa. Sendo assim chega-se a conclusão de que o orçamento da empresa estudada é um elemento do planejamento estratégico da organização e também um instrumento eficaz na busca de resultados.

Dessa forma, acredita-se ter concluído o problema objeto dessa pesquisa. Através da conceituação obtida por alguns autores e o estudo de caso, acredita-se que o objetivo geral e específicos também foram alcançados.

## REFERÊNCIAS

- ACKOFF, Russel *et al.* **A guide to controlling your corporation`s future**. New York: John Wiley, 1984.
- ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIVANEATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- FERREIRA, Victor Cláudio Paradela *et al.* **Modelos de gestão**. Série gestão de Pessoas. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- FIGUEREIDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.
- FISCHMANN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho Isnard R. de. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1995.
- FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.
- HOJI, Masakazu; SILVA, Hélio Alves da. **Planejamento e controle financeiro: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- JONES, Reginaldo L.; TRENTIN, H. George. **Orçamento, a chave do planejamento e controle: um roteiro prático para dirigentes**. São Paulo: McGraw-Hill, 1978.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouços de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 17. ed. São Paulo: Thonson, 2002.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Thonson, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luís; TARANTO, Fernando César. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson, 2009.

PASSARELLI, JOÃO; BOMFIM, EUNIR DE AMORIM. **Orçamento empresarial**: Como elaborar e Analisar. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Rio Grande do Sul: Universidade Feevale, 2013.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. São Paulo: Atlas, 1995.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. Trad. 6. ed. São Paulo: Thonson, 2001.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.