

**Faculdade de ciências e educação de Rubiataba**

**João Batista da Silva**

**A eficácia da gestão orçamentária e custo padrão**

**Estudo de caso: Empresa Jalles Machado S/A**

**Safra 2004/2005**

**Rubiataba-Go**

**2005**

João Batista da Silva



**A eficácia da gestão orçamentária e custo padrão**  
**Estudo de caso: Empresa Jalles Machado S/A**  
**Safra 2004/2005**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado a Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Administração de Empresas com habilitação em Rural. Sob a orientação do professor: Flávio Manoel Coelho Borges Cardoso.

25591  
saen

**Rubiataba-GO**

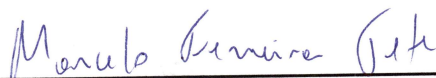
**2005**

Adm. empres.  
Adm. financ.  
Orçament. empresarial  
Custo  
gnto orçamentária

Tombo nº	11904
Classif.:	658.15
Ex.:	1
	JOÃO SILVA
	2005
Origem:	d
Data:	01-02-06

## FOLHA DE AVALIACAO

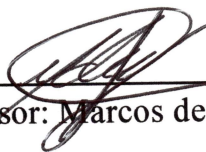
Examinada em: 14/12/05.



---

Professor: Marcelo Ferreira Tete

Mestre em Administração de Empresas - Marketing



---

Professor: Marcos de Moraes Sousa

Pós-graduado em Gestão de Agronegócio



---

Professor: Flávio Manuel Coelho Borges Cardoso

Mestre em Administração de Empresas – gestão Empresarial  
(Orientador)

**RUBIATABA**  
**GOIÁS – BRASIL**  
**2005**

Dedico este projeto primeiramente a Deus, por ter me dado coragem, perseverância e proteção para alcançar este objetivo. A minha esposa e filhos que souberam compreender minha ausência e ainda me apoiaram nesta luta. Ao meu pai que sempre expressou seu orgulho, em me ver com um diploma na mão. Aos meus colegas de sala e professores que me auxiliaram nos momentos difíceis.

Agradeço a Deus por ter me abençoado para que conseguisse realizar mais um desafio na minha vida. Ao meu Pai Josué Alves da Silva que sempre viu em mim um motivo de orgulho, aos diretores da empresa Jalles Machado que me incentivaram em mais esta jornada, aos professores que dedicaram a ensinar, possibilitando-me a realização desse grande sonho de ter um curso superior. Aqueles que fizeram parte de minha história e aos meus colegas de trabalho que me substituíram nos momentos de ausência.

## Sumário

<b>1- INTRODUÇÃO</b>	<b>07</b>
1.1 Problemática	07
1.2 Justificativa	08
1.3 Objetivos	08
1.3.1 Objetivo Geral	08
1.3.2 Objetivo Especifico	08
<b>2- FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>09</b>
2.1 Conceito de Eficácia	09
2.2 Conceito de Orçamento Empresarial	10
2.2.1 Objetivos e Características do Orçamento	12
2.2.2 Estrutura Básica do Orçamento Empresarial	15
2.2.3 Condições para Implantação do Orçamento	17
2.3 Conceito de Custo-padroa	19
2.3.1 Finalidade do Custo-Padrão	20
2.3.2 Tipos de Custo-Padrao	21
2.3.3 Custo Real	23
2.3.4 Fixação do Padrão	24
2.3.5 Variação de Custo Padrão	25
2.3.6. Tipos de Variações	25
2.3.7 Desvio Padrão	26
<b>3- METODOLOGIA</b>	<b>27</b>
3.1 Método de pesquisa	27
3.2 Coleta de dados	27
3.3 Tabulações dos dados	30
<b>4- DESCRIÇÃO DO CASO</b>	<b>31</b>
4.1 A empresa Jalles Machado S/A	31
4.2 Processo de Planejamento da Empresa	31
4.3 Processo Orçamentário da Empresa	32
4.4 Processo de custo-padrão da Empresa	33
<b>5- ANÁLISE DE DADOS</b>	<b>34</b>
5.1 Processo de Planejamento da Empresa	34
5.2 Processo Orçamentário da Empresa	36
5.3 Processo de custo-padrão da Empresa	39
<b>6- CONCLUSÃO</b>	<b>41</b>
<b>7- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>43</b>

# 1- INTRODUÇÃO

Administrar com eficácia um sistema orçamentário, e o desejo de toda empresa que almeja obter sucesso nos seus negócios. No atual momento em que a concorrência usa de tudo para sair na frente, trabalhar com eficiência e eficácia faz o grande diferencial competitivo porque através dela é possível reduzir seus custos e aproveitar as melhores oportunidades que serão demonstradas através do sistema orçamentário. A empresa terá antecipadamente em suas mãos um demonstrativo de seus custos, um balanço projetado, uma análise de seus possíveis investimentos com taxa de retorno e período "payback", planejamento de produção e vendas.

Contudo, a várias maneiras de ser eficaz, usando um sistema orçamentário e custo padrão, que contribua para que todos os setores da empresa tenham os melhores desempenhos possíveis, aproveitando ao máximo os dados disponíveis.

## 1.1 Problemática

Nos dias de hoje, administrar bem é questão de sobrevivência das empresas, sendo assim, as ferramentas administrativas são fundamentais na obtenção dos melhores resultados. Neste contexto, o sistema orçamentário se tornou a mola mestre nos processos de: planejamento, custo, estratégia de negócio, necessidade e flexibilidade financeira e acompanhamento de cenários. Forçado pela globalização da economia mundial e a abertura do mercado brasileiro, entram nesse contexto despesas de várias ordens. Para aumentar a margem competitiva, uma das armas mais poderosas é o orçamento empresarial.

Pode-se constatar que várias empresas utiliza o orçamento empresarial, mas na questão de eficiência será que as empresas realmente extraem ao máximo o que o orçamento oferece? Portanto, surge uma pergunta com frequência, como gerir com eficiência e eficácia, um orçamento empresarial na busca dos melhores resultados econômicos financeiros?

## **1.2 Justificativa**

Muitas empresas têm um acompanhamento orçamentário, mas o que me levou a elaborar esta monografia foi no meu ponto de vista a necessidade de verificar se as empresas aproveitam todo o potencial do sistema orçamentário. Neste contexto, o trabalho se torna importante na medida em que mostra como gerir com eficiência e eficácia uma empresa usando os dados do sistema orçamentário e custo padrão.

Para a empresa Jalles Machado S/A, este trabalho poderá contribuir mostrando as possíveis falhas existentes na coleta e análise final do seu orçamento possibilitando uma melhor eficácia no que tange planejamento, execução e controle, permitindo a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia. Também servirá como balizador entre a teoria e prática, mostrando os seus pontos fortes e suas inovações em relação às ferramentas usadas nos dias de hoje no mercado.

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

O presente trabalho tem como objetivo geral mostrar a importância da gestão orçamentária e custo padrão nas empresas, mostrando de maneira clara que nos dias de hoje é questão de sobrevivência a busca de melhores resultados econômicos financeiros.

### **1.3.2 Objetivo Específico**

No contexto específico, o objetivo é mostrar a eficácia da gestão orçamentária e acompanhamento dos custos na empresa Jalles Machado S/A, verificando se os dados coletados são confiáveis e se a empresa utiliza as análises financeiras apropriadas para uma boa gestão empresarial.

Criar e desenvolver atividades juntamente com os administradores da empresa, trocando conhecimentos e experiências, para que possamos sugerir inovações no sistema orçamentário.

Diagnosticar e buscar soluções para os problemas da empresa referente ao orçamento empresarial. Verificando se os dados coletados são confiáveis e se a empresa utiliza as análises financeiras apropriadas para uma boa gestão empresarial, verificar a forma de alavancagem usada no acompanhamento do orçamento.



## **2- FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Conceito de Eficácia**

De acordo com Chiavenato (2000), na teoria contingencial nada é absoluto nas organizações, já na teoria administrativa tudo é relativo, tudo depende. No entanto, a abordagem contingencial explica que existe uma relação funcional entre as condições ambientais e as técnicas administrativas usada para o alcance eficaz dos objetivos nas organizações. As variáveis ambientais são variáveis independentes, já as técnicas administrativas são variáveis dependentes do funcionamento da empresa. Isto quer dizer que quando agimos eficazmente podemos influenciar estas variáveis buscando um melhor resultado, através da melhor utilização dos recursos disponíveis na organização.

No Entanto Podolski (1999), afirma que todos os administradores planejam. Não é possível conceber que uma organização tem êxito sem um planejamento e orçamento, mesmo que este não seja documentado. De certa forma, os seus líderes dedicam alguma atenção aos seus objetivos, assim pode-se afirmar que a busca incessante pelo melhor resultado é a eficácia. Uma organização operando sem qualquer plano, constitui meramente uma massa incoerente e sem direção, jamais uma organização.

Conforme Chiavenato (2000), eficácia é mais que fazer corretamente as coisas deve-se preocupar com o para que são feitas, quais os resultados que se traz, focando sempre os objetivos. O início de tudo será através de um PDCA (Planejar, dirigir, controlar, acompanhar) bem elaborado. Primeiro, planeja de acordo com metas e objetivos logo após implanta seguindo o planejado, depois controla verificando-se estão dentro do esperado. Quando a meta realizada for superior deve-se revê-la observando se pode ser melhorada, ou então, caso não a alcançou quais os ajustes que deverão ser feitos para que se possa alcançá-la. No entanto, o grande objetivo de tudo é o de administrar buscando os melhores resultados possíveis no menor tempo, com o menor custo adotando neste sentido o princípio da melhoria continua.

Segundo Chiavenato (2000, p. 530), é muito importante a definição do que seja eficiência e eficácia, assim, o referido autor as define como:

À medida que o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas ele estará se voltando para a eficiência (melhor utilização dos recursos disponíveis). Porém, quando ele utiliza estes instrumentos fornecidos por

aqueles que executam para avaliar o alcance dos resultados, isto é, para verificar se as coisas bem feitas são aquelas que realmente deveriam ser feitas, então ele estará se voltando para a eficácia (alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis). Enquanto a eficiência se preocupa em como as coisas são feitas e de que maneira elas deverão ser executadas, a eficácia se preocupa em para que as coisas são feitas, quais os resultados que trazem e quais os objetivos que elas alcançam.

## 2.2 Conceito de Orçamento Empresarial

De acordo com Lunkes (2003, p. 35), o orçamento é uma das atividades mais antigas do ser humano, porque o homem da caverna precisava de se alimentar nos longos invernos que se estendia naquela época, portanto, precisavam planejar e orçar sua caça para enfrentá-los. Há registros orçamentais formais antes mesmo da origem do dinheiro, em uma época em que a economia era baseada na troca.

A origem da palavra orçamento deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamado de *fiscus* para coletar os impostos. Na França, o termo era conhecido como *bouge* ou *bougette*, e vem do latim *bulga*. Porém, as raízes das práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da constituição inglesa em 1689. A lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro-ministro, poderiam cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com a autorização do Parlamento.

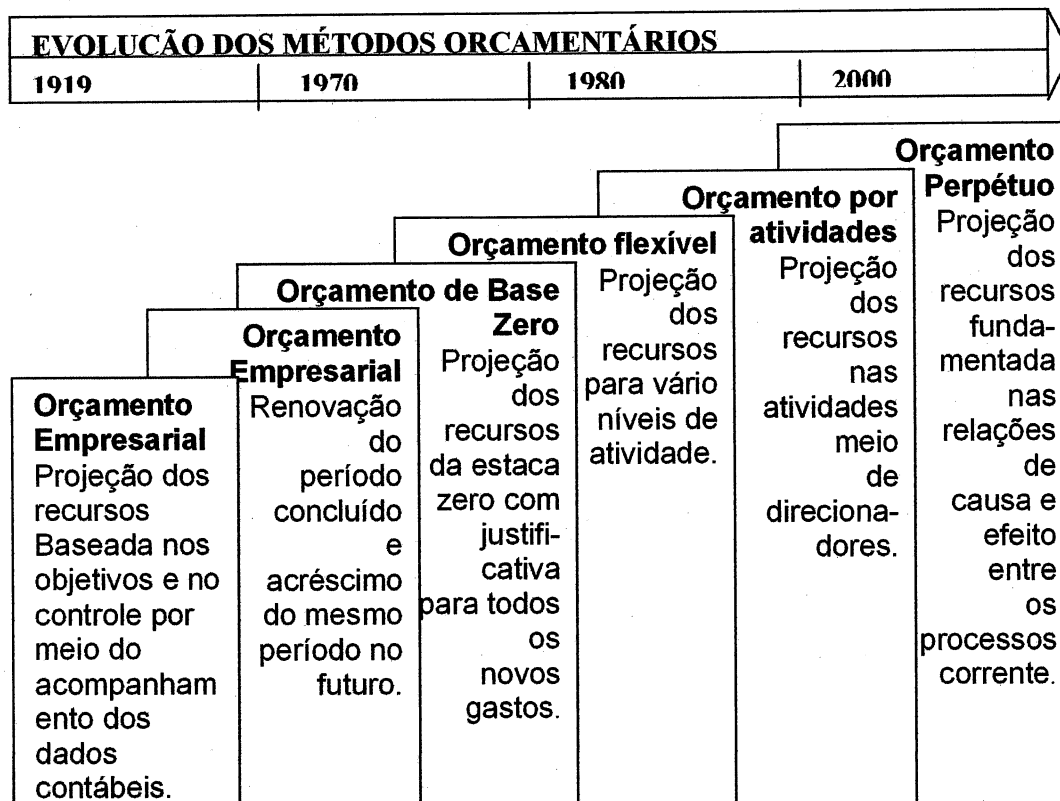
Em meados do século XVIII, o primeiro-ministro levava ao Parlamento os planos de despesas envoltos em uma grande bolsa de couro, cerimônia que passou a chamar de *opening of the budget*, ou abertura do orçamento. Uma das exigências dos departamentos era explicar a programação fiscal das contas para todos os recursos que foram alocados e os procedimentos padrão e relatórios de fim de ano que comparavam estimativas e gastos. Por conseguinte, o orçamento passou a ser considerado o principal instrumento de política do governo.

Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que vieram a ser conhecida como o "movimento do orçamento público". O orçamento público consistia em um plano elaborado contendo todas as atividades do governo. Ele compreendia todas as receitas e todas as despesas para um período fiscal definido; para tanto, usava um número limitado de contas-padrão para promover o controle dos gastos. Em 1921, o congresso norte-americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público. Em empresas privadas, o orçamento foi utilizado primeiramente

por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Memours, nos Estados Unidos, em 1919.

No Brasil, o orçamento passou a ser foco de estudos a partir de 1940, mas nem mesmo na década seguinte ele foi muito utilizado pelas empresas. Mesmo nos dias de hoje o orçamento empresarial ainda é uma novidade, na maioria das empresas brasileiras, principalmente nas pequenas e médias. Sendo bastante usado nas grandes empresas.

**Quadro 01**



Fonte: Lunkes (2003, p. 38).

De acordo com Tung (1994), orçamento pode ser definido como sendo a apresentação dos resultados antecipados de um plano ou estratégia. A distinção entre contabilidade convencional e orçamento, está em que, a primeira refere-se ao passado e o segundo baseia-se nas expectativas futuras.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1992), orçamento é um levantamento antecipado das receitas, custos, despesas e investimentos divididos em período pré-estabelecido, de acordo com o planejamento proposto pela empresa, com a finalidade

de prevê possíveis desvios na lucratividade ou novas oportunidades ganhas no negócio, conforme a eficácia de sua gestão.

Já Welsch (1990), o orçamento é o plano administrativo, que abrange todas as fases das operações para um período futuro. É o resultado do planejamento estratégico da empresa contemplando objetivos e metas pré-estabelecidas pela alta administração.

### **2.2.1 Objetivos e Características do Orçamento**

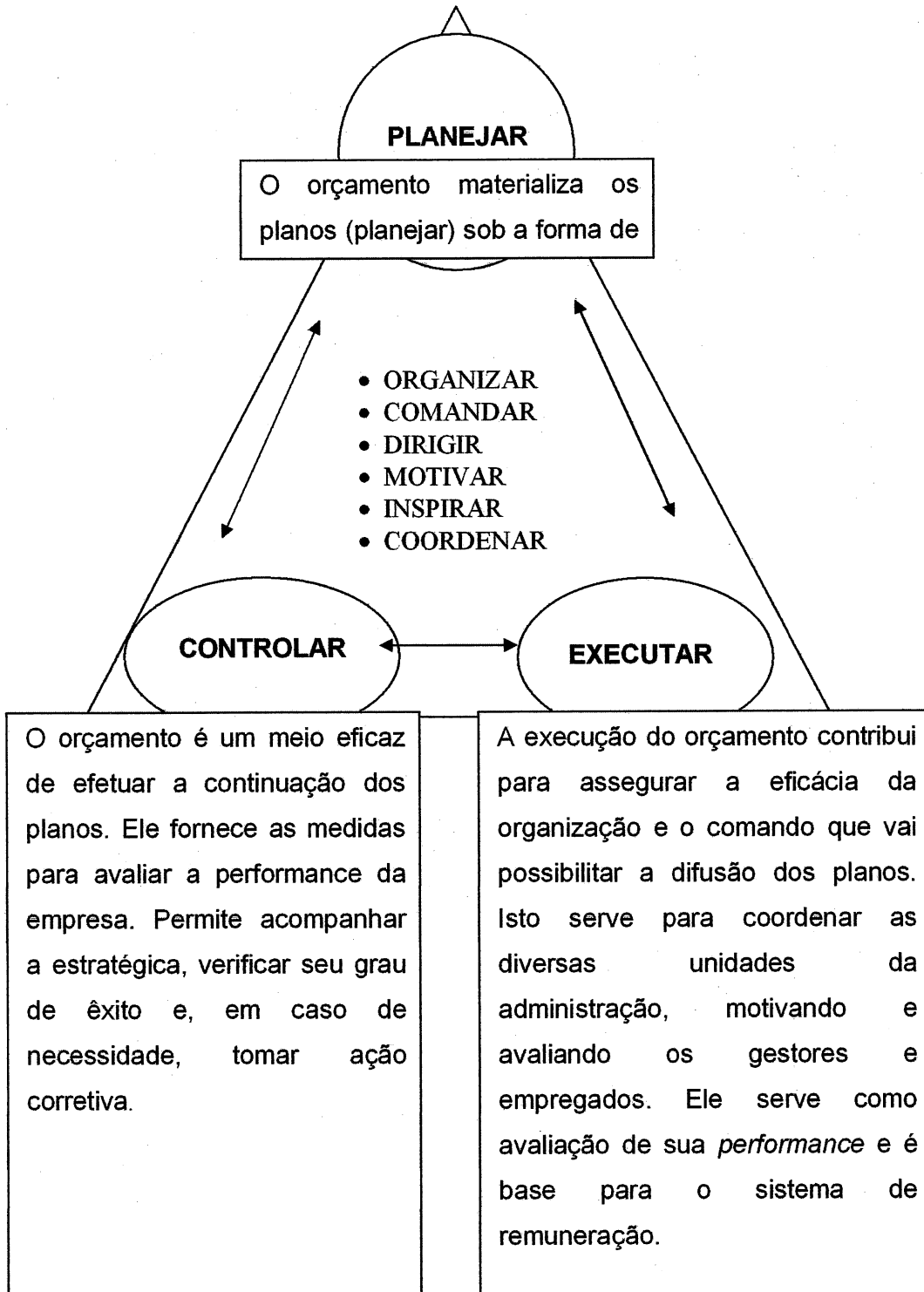
Tung (1994), afirma que o objetivo principal do orçamento é atingir maior eficiência nas atividades empresariais de acordo com os recursos aplicados, agindo sobre as operações da empresa, estabelecendo uma seqüência de ações financeiras organizadas que se deve executar, para obter melhor lucratividade através da eficácia operacional na gestão do orçamento que pode ser classificada de acordo com a prioridade da empresa tais como:

- a) Englobar todas as atividades da empresa;
- b) Estabelecer, de forma detalhada, relações entre as receitas, os custos, as despesas, os realizáveis e os exigíveis;
- c) Predomina operações a serem realizadas na consecução de um determinado objetivo empresarial;
- d) Não só compara resultados-padrão e resultados alcançados como procura projetar-se na direção do atingimento de resultados futuros.

Para Lunkes (2003, p. 40), o objetivo do planejamento gira em torno do PDCA, conforme figura abaixo, demonstrando as etapas de planejamento, direção, execução e controle.

**Quadro:02**

*Os objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo*



Fonte: Lunkes (2003, p. 40).

De acordo com Brookson citado por Lunkes (2003, p.41), os objetivos do orçamento são essenciais no controle das empresas, eles coordenam as ações dos líderes, tais como, demonstrado no quadro abaixo:

**Quadro 03**

**Os seis objetivos principais do orçamento**

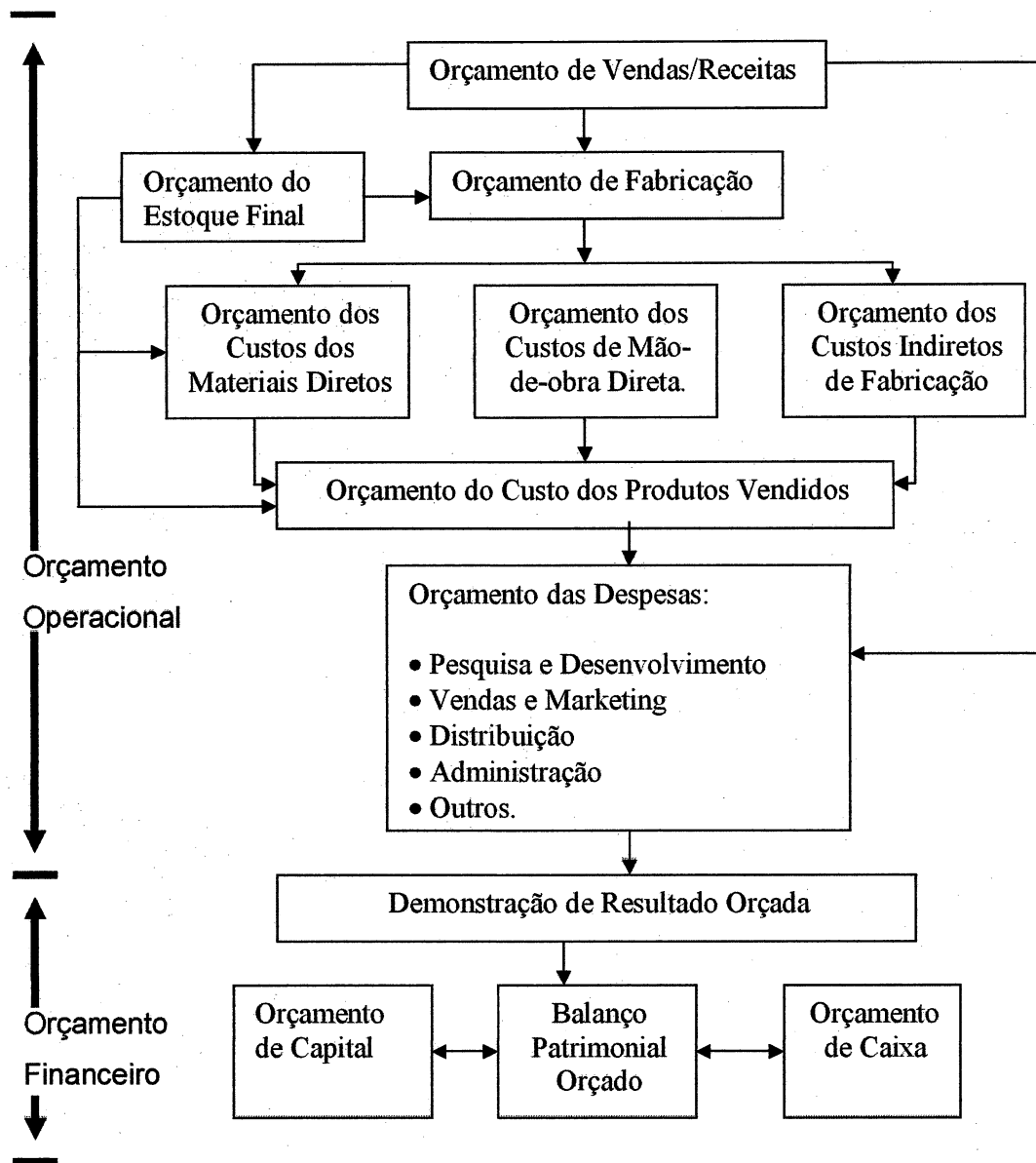
<b>Objetivos</b>	<b>Descrição</b>
<b>Planejamento</b>	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
<b>Coordenação</b>	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
<b>Comunicação</b>	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
<b>Motivação</b>	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
<b>Controle</b>	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
<b>Avaliação</b>	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Lunkes (2003, p. 41).

## 2.2.2 Estrutura Básica do Orçamento Empresarial

Para Lunkes (2003, p. 43), o orçamento deve seguir os seguintes passos em sua elaboração para obter melhores resultados, conforme figura abaixo:

Quadro 04



Fonte: Lunkes (2003, p. 43)

Figueiredo e Caggiano (1992, p. 111), recomenda criar um processo de controle orçamentário no que exige o estabelecimento de padrões de desempenho,

que deve atuar como guia para a realização bem-sucedida do orçamento conforme citado pelo mesmo:

Efetivamente, o orçamento anual é subdividido em pequenos períodos para propósitos de controle – em meses e semanas. Os custos incorridos, nesse período de orçamento, são comparados com os custos reais, para que as razões dos desvios sejam estabelecidas e ações corretivas sejam desenvolvidas, quando necessárias. Da mesma forma, como no planejamento orçamentário, o controle origina-se também no planejamento de longo prazo. As revisões orçamentárias, contínuas e progressivas, indicam a produtividade na qual a organização está seguindo em busca do seu planejamento de longo prazo.

Welsch (1990, p. 328), ordena-se a criar um método de acompanhamento, onde se compara o orçamento e o realizado, a diferença e as variações, devem-se ter uma justificativa do responsável do orçamento na área. A empresa deverá seguir a estrutura de processo, centro de custo, despesas e área, afirmadas pelo autor como:

uma característica marcante do relatório de desempenho é a indicação das variações (diferença) do valor orçado para o valor real. Foi apontado ainda que o aspecto importante de uma variação, caso ela seja significativa, é o fato de poder levar a uma cuidadosa análise pela administração, com o objetivo de determinar as causas subjacentes; isso porque são as causas, mais do que os resultados, que fornecem as bases para medidas corretivas apropriadas.

Para Welsch (1990, p. 279), o orçamento também pode ser usado para calcular o ponto de equilíbrio (relação entre custo, volume e lucro), expressando desta maneira a sua opinião:

Há uma relação muito íntima entre preparação de orçamento e análises do ponto de equilíbrio. Embora, essas análises possam ser aplicadas a dados históricos, sua utilização mais importante está ligada a estimativas para o futuro. Esta última aplicação, usando dados orçamentários, indica a sua importância dentro de um programa amplo de planejamento e controle de resultados.

O mesmo autor afirma que o orçamento de investimento em imobilização, apesar de ser de longo prazo, deve ser analisado em curto prazo, os métodos utilizados para análise são:

**O método de “payback”** → envolve o número de anos necessários para recuperar o investimento;



**Retorno médio sobre o investimento** → relacionamento entre fluxo médio anual de caixa ao custo do investimento;

**Retorno médio sobre investimento médio** → relacionamento entre fluxo médio anual de médio ao custo do investimento;

**Método de fluxo de caixa descontado** → leva em conta o valor do dinheiro no tempo;

**Taxa interna de retorno** → calcula a taxa interna de retorno.

Pode-se dizer que um orçamento está centralizado em três principais linhas orçamentárias:

- Orçamento de despesas e custos.
- Orçamento de receita.
- Orçamento de imobilizado (Investimento).

### **2.2.3 Condições para Implantação do Orçamento**

Na opinião de Tung (1994, p. 327), para uma boa gestão de orçamento empresarial e fundamental o uso de computador com software, completamente integrado com as outras áreas da empresa.

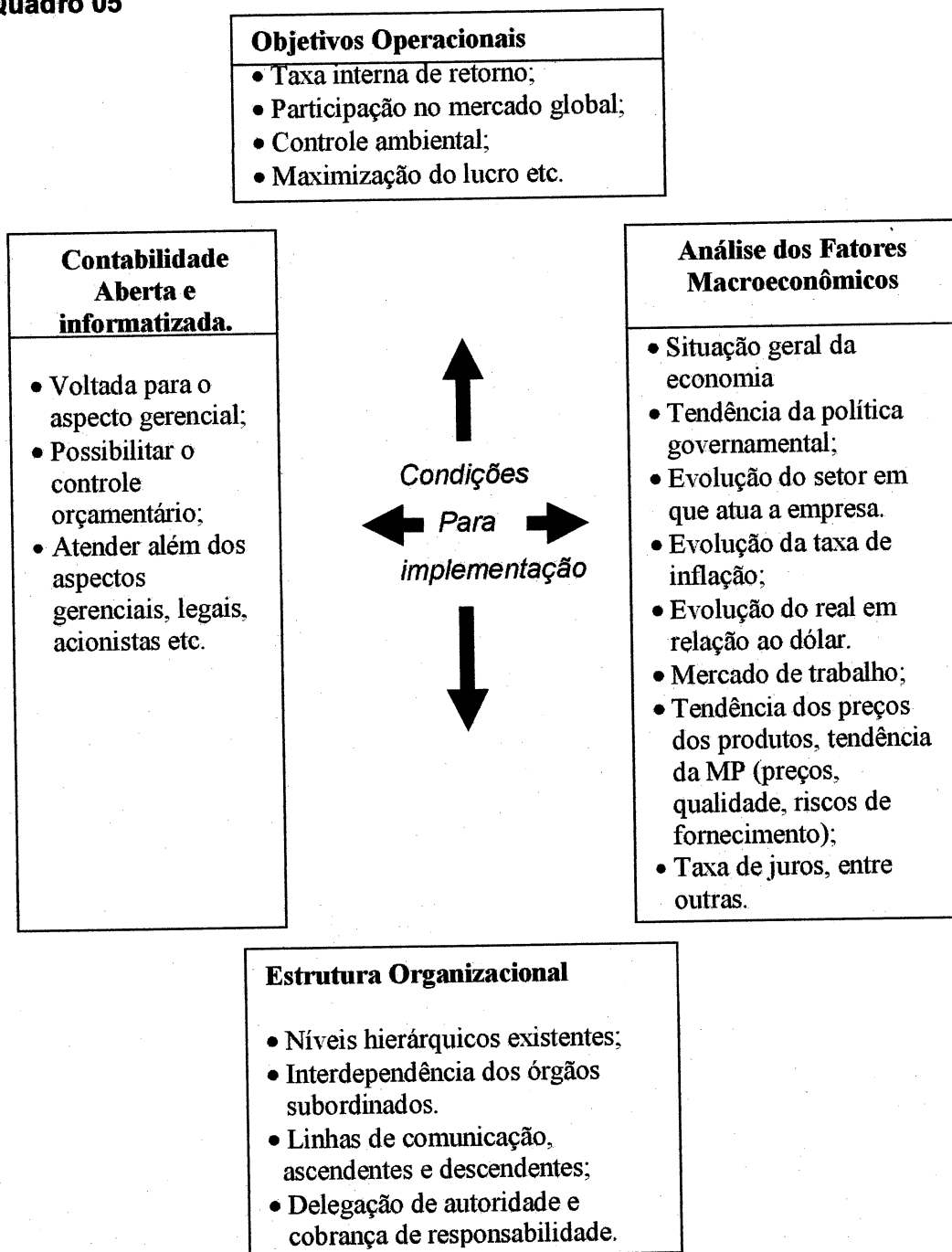
De acordo com Podolski (1999), a implantação de orçamento não é só maravilha porque trabalhamos com pessoas, que é o principal responsável pelo seu sucesso ou insucesso. Podemos agrupar as reações das pessoas em três classes distintas:

- Atitude totalmente negativa ao controle;
  - Indiferença faz porque é obrigado não vê necessidade deste controle;
  - Apóia sua implantação, o vê como ferramenta de gestão, sugere melhorias.

Podemos classificar que o primeiro e o segundo grupo, ou não tem conhecimento, ou estão mal informados sobre o funcionamento deste controle, em sua maioria são pessoas que nunca tiveram contato com essa ferramenta e tão pouco tiveram oportunidade de ver suas vantagens. Constata-se também que neste grupo existem pessoas que tiveram experiências negativas em outras valorizações onde o sistema falhou. Quanto ao terceiro grupo, estas são as pessoas ideais para a implementação de um sistema orçamentário, no entanto, o primeiro e o segundo grupo podem ser treinados o que os levaram a mudarem de classe, se tornando apoiadores a esta ferramenta.

O processo orçamentário exige da empresa um sistema de informação, com dados contábeis, históricos adequados e apropriados. Tais como:

**Quadro 05**



Fonte: Lunkes (2003, p. 45)

De acordo Tung (1994, p. 151), o custo-padrão é a maneira mais eficiente de utilizar os dados orçados daí a necessidade de ligar o orçamento empresarial a

esta ferramenta que usa os valores orçados para encontrar o custo antecipado das atividades e dos produtos, comparando-os com o custo realizado do período anterior ou com o mercado poderá assim fazer possíveis ajustes nos valores orçados para viabilizar seu negócio de acordo com uma meta de produção e de lucratividade, contribuindo desta forma para que as empresas sejam eficazes em sua gestão.

### **2.3 Conceito de Custo-padrão**

O custo-padrão surgiu da necessidade de antecipação da informação de custo das atividades e dos produtos, a fim de que se tomasse decisão antecipada de viabilidade dos negócios. Tal custo é calculado com base em eventos futuros de custos ou eventos desejados de custos, que podem ou não acontecer na realidade da empresa.

Neste contexto, podemos apresentar o custo-padrão como sendo uma ferramenta indispensável para o controle dos custos das operações, das atividades e por fim dos produtos industrializados.

De acordo com Iudícibus (1990, p. 190), custo-padrão é um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações da empresa. É uma técnica para avaliar e substituir a utilização de custo real.

De acordo com Tung (1994, p. 171), Custo-Padrão trata-se de "custo determinado a priori, ou seja, predeterminado, e que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos (matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação".

Conforme Iudícibus (1990, p.189), custo-padrão "é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção".

Diante dos conceitos, há humanidade em reconhecer o Custo-Padrão como uma medida de eficiência, pois quando colocado em comparação com os custos reais, ele fornece oportunidade de controle e avaliação de desempenho no sentido de buscar o curso esperado, através das análises das variações identificadas. Tal discrepância do objetivo do custeio são os desvios resultados dessa comparação,

que após sua identificação devem ser investigados e as medidas corretivas acionadas, bem como acompanhadas até que os seus efeitos sejam plenamente alcançados.

### **2.3.1 FINALIDADE DO CUSTO-PADRÃO**

A grande finalidade do Custo-Padrão é o controle dos custos, tendo como objetivo o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. O custo-padrão não elimina o real, nem diminui sua tarefa, aliás, a implantação do padrão só pode ser bem sucedida onde já existe um bom Sistema de Custo Real. Uma outra grande finalidade do Custo-Padrão, decorrente da adoção de qualquer base da comparação fixada para efeito de controle, é o feito psicológico sobre o pessoal. Este feito pode ser positivo ou negativo.

Quanto ao aspecto positivo, se o padrão for fixado considerando metas difíceis mas não impossíveis de serem alcançadas, acabará por funcionar como alvo e desafio realmente de todo pessoal, com mais ênfase ainda, se tiver sido firmado com a participação dos responsáveis pela produção. Haverá uma preocupação por parte dos altos administradores em analisar as comparações e eliminação das divergências.

Quanto ao aspecto negativo, se o padrão for fixado com base num conceito ideal, cada funcionário já saberá que o valor é inatingível, que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivo alcançado, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável. Há tendência dos administradores se acostumar aos relatórios (considerará utópico para a realidade) e não se preocuparem com as informações nele contidas.

O sucesso do Custo-Padrão irá depender do grau de sinceridade que a empresa der à localização e saneamento das diferenças encontradas entre o padrão e o real, por ocasião de suas comparações. O alto escalão e níveis inferiores da empresa deverão estar conscientes de que essas diferenças encontradas serão reduzidas e/ou eliminadas, pois, de pouca ou nenhuma utilidade terá as informações dos relatórios, se estas não tiverem as soluções adequadas. O controle culmina com as medidas de correção, com os relatórios das divergências e assim sendo, perdida a grande função de controle, desaparece a razão de ser do custo-padrão. Outra importante utilidade decorrente do Custo-Padrão diz respeito à obrigação que cria na

empresa para o registro e controle não só dos valores monetários de custos, mas também das quantidades físicas de fatores de produção utilizados.

Conforme Figueiredo e Caggiano (1992, p.209),

o objetivo principal do custo-padrão é estabelecer uma medida planejada que será usada para compará-los com os custos reais ou históricos (aqueles que aconteceram e foram registrados pela contabilidade) com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos.

### **2.3.2 Tipos de Custo-Padrão**

Segundo Iudícibus (1990, p. 192), são três os tipos de custo-padrão: Custo-Padrão ideal, corrente e estimado.

#### **▪ Custo-Padrão Ideal**

Está atualmente em desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo em laboratório. As suas características são:

- a) os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquinas) seriam com base em estudo minucioso de tempos e movimentos, com experiências, usando o operário mais habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia, mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste feito;
- b) As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia de Produção;
- c) O Custo-Padrão ideal seria um objetivo da empresa em longo prazo, e não uma meta fixada para o próximo ano ou para um determinado período;
- d) Só é possível comparação deste custo de período, para se ter uma idéia do quanto se evoluiu com relação aos anos anteriores.

Diante dessas características apresentadas, é sabido que as empresas não trabalham em condições ideais. Sempre acontecerão imperfeições, embora possam ser controladas. Portanto, o padrão deveria ser estabelecido dentro de condições normais de eficiência em relação ao uso dos recursos, pois, as perdas, os desvios, os tempos desperdiçados, o uso ineficiente de máquinas e ferramentas e não utilização da capacidade produtiva normal pode ser controlada, ou seja, os fenômenos comuns

devem permanecer dentro de limites considerados normais, em um nível de significância, que possa garantir a continuidade da empresa.

#### ▪ **Custo-Padrão Corrente**

Mais válido e prático, diz respeito ao valor que a empresa fixa para o custo de produção no próximo período, de um determinado produto ou serviço. Buscam-se padrões de custos e produção que mesmo calculados cientificamente, consideram as eventuais condições de imperfeições ambientais, empresariais e de mercado. Suas principais características são:

- a) Para os seus cálculos, leva-se em conta a deficiência sabidamente existente em termos de qualidade de materiais, mãos-de-obra, equipamentos de energia, água, etc;
- b) Consiste de um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, porém, não impossível;
- c) É tomado como meta para todos os setores da empresa, mas em patamares que, ao mesmo tempo que ideais e com certa dificuldade de obtenção, permitem, porém, seu atingimento. É um custo ideal, adaptado, permitindo-se seu alcance;
- d) O custo-padrão, além de experiências passadas, utiliza-se de experiências simuladas dentro de condições normais de produção;
- e) Os dados físicos e monetários são determinados com bases racionais;
- f) Considera as perdas e a sobras normais de materiais, a ineficiência ou ganho de produtividade da mão-de-obra;
- g) São comparados com os custos históricos, as causas dos desvios entre ambos são investigadas e as medidas corretivas devem ser acionadas.

#### ▪ **Custo-Padrão Estimado ou Orçado**

É o custo que deverá ser, ou seja, é aquele que procura identificar os custos que deverão alcançar no futuro. Usa-se o orçamento em sua íntegra para se calcular o padrão planejado e suas principais características são:

Consiste no custo em que normalmente a empresa deverá obter, e parte da hipótese de que a média do passado é um número válido, e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como: volume de atividades, mudanças de equipamentos, etc.

O quadro abaixo exemplifica as principais diferenças entre custo-padrão ideal e o custo-padrão corrente que são:

**Quadro 06**

<b>CUSTO-PADRÃO IDEAL</b>	<b>CUSTO-PADRÃO CORRENTE</b>
Desconsidera a ineficiência da empresa, excluindo somente as que cientificamente podem ser eliminadas.	Considera ineficiência da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam ser sanadas.
Tende ser levantado muitas das vezes em laboratórios, mediante estudos e cálculos muitas vezes distanciados da realidade.	É levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em pesquisas e testes práticos.
Considera os melhores fatores de produção, mesmo que esse ano fosse viável para ela de imediato.	Leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem à disposição, tais como: Máquinas, mão-de-obra.
Meta em longo prazo.	Meta de curto e médio prazo.
Fixa um montante de qual deverá aproximar-se ao longo de vários anos, sem provavelmente jamais alcançá-lo	Fixa um montante que a empresa deverá empenhar-se para alcançar no próximo período.

Fonte: Ludícibus (1990)

Existe também diferença fundamental entre o custo-padrão corrente e o custo-padrão estimado que podem ser observadas no quadro abaixo:

**Quadro 07**

<b>CUSTO-PADRÃO CORRENTE</b>	<b>CUSTO-PADRÃO ESTIMADO</b>
É o custo que deveria ser	É o custo que deverá ser
É mais elaborado, exigindo-se que determinados estudos sejam feitos	É menos elaborado, partindo-se de hipótese de que a média do passado é um número válido.
Exige-se que a empresa faça uma averiguação da produtividade de cada máquina.	Pega-se simplesmente a média passada.

Fonte: Ludícibus (1990)

### 2.3.3 Custo Real

De acordo com Ludícibus (1990, p. 205-210), custo real representa o custo acontecido na empresa, ou seja, você só sabe seus valores após o ocorrido não possibilitando desta maneira qualquer ação, servindo simplesmente de análise das possíveis falhas para redirecionar as ações em períodos futuros. Suas principais características são:

- a) Como instrumento de planejamento estratégico, o custo real tem pouco significado;

- b) O custo real para avaliação de inventário serve apenas para atender às necessidades legais e fiscais;
- c) O custo real tem validade no sentido em que, após a análise de suas variações, em cima de um custo-padrão, se identificam às causas do porquê das variações, e através dela, se permitem corrigir os rumos atuais.

#### **2.3.4 Fixação do Padrão**

O padrão a estabelecer, deve, sempre que possível, ser fixado em quantidades físicas e valores monetários, quer de mão-de-obra, KWh, hora-máquinas, etc. a fixação final do Custo-Padrão de cada bem ou serviço produzidos depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção (cabe fazer as fixações físicas) e a contabilidade de Custos (cabe transformar as fixações físicas em valores momentâneos), segundo Figueiredo e Caggiano (1992; p. 208), recomenda que sua implantação não seja imposta à empresa totalmente, e sim, certos produtos ou departamentos ou para certos tipos de custos, pois deve ser instalado onde se julgue necessário. Recomenda ainda, que seja observado o aspecto dinâmico quanto a sua implantação, ou seja, para melhor sucesso do próprio sistema, a implantação (na maioria dos casos) deve ser gradual e ampliada.

Por ocasião da comparação entre o custo-padrão e o custo real, fica evidente que quando existem grandes variações, acende-se uma luz vermelha alertando os responsáveis pelo controle desses objetos de custeio. Logo os contadores de custos, em conjunto com o pessoal de operações e da administração, definem o que são variações grandes e pequenas. Mas, cada caso é um caso, não existindo medidas padronizadas que possam ser adaptadas a qualquer situação.

Neste trabalho, serão apresentados alguns modelos de investigação das variações que poderiam ser considerados na solução de fixação do padrão, levando em consideração as próprias variações, pois a qualidade do Custo-Padrão é também de um aspecto dinâmico, sujeito a imperfeições e erros, que com as análises de relatórios, aplicações de métodos matemáticos, poderão trazer melhorias para uma faixa de controle que serão introduzidas, que o tornarão cada vez mais creditível e útil. Vale ressaltar ainda, que o que prolonga a vida útil de um custo-Padrão é a sua revisão periódica, pois se tornado como válido eternamente sem críticas, tende a morrer em pouco tempo, pois a produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia.



### 2.3.5 Variação de Custo Padrão

Compreende-se como variação, qualquer afastamento de uma variável em relação a um parâmetro pré-estabelecido, e dessa maneira já se fica implícito de que será necessário haver uma base quantitativa para se mensurar o evento (custo-padrão), a fim de permitir uma análise qualitativa dos desvios a partir de variação, requerendo assim, a utilização de modelos matemáticos e estatísticos para o estudo do significado das variações e seus efeitos no resultado desejado.

As variações se verificam normalmente em qualquer organização, dado a dinamicidade da economia e das inúmeras variáveis que circundam a vida de qualquer empresa.

A capacidade administrativa de um gerente pode ser medida através das variações que seu departamento incorre num determinado período. Este se defronta com problemas de todos os níveis e setores do organismo empresarial.

### 2.3.6. Tipos de Variações

Fixando o padrão e posto em prática, sua composição final abrangerá matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação, e cuja realização trará desvios em quatro significativos aspectos:

- a) **Variações de preços:** assim compreendido qualquer desvio entre o preço estabelecido e o preço realizado. O mercado é o responsável por tais variações e o critério de reduzi-las ao mínimo através de estudo econômico baseado no conceito de preço de mercado na forma em que se encontra a indústria em questão (monopólio, oligopólio, concorrência). Deve-se eliminar o efeito da inflação embutido no preço;
- b) **Variações de quantidades:** É a relação entre a quantidade de insumo estabelecida para a produção sob análise e aquela efetivamente incorrida. São variações de natureza técnica, e a melhor forma de controle é aquela realizada concomitante ao processo de fabricação, e sua eliminação se torna relativamente fácil, salvo casos de matérias-primas deficientes qualitativamente ou mão-de-obra despreparada;
- c) **Variação mista:** Neste caso, ocorre o efeito das variações de preço na variação de quantidades e seu isolamento deve ser realizado, dado sua

importância nas análises. Sua eliminação depende das medidas tomadas quanto às variações de preço e eficiência .

**d) Variação por mudança técnica:** Só deve existir quando a ocorrência for transitória, pois em caso contrário far-se-ia necessária a fixação de novos padrões. É um instrumento que permite se verificar os resultados de algumas experiências geradas no processo produtivo por técnicas inovadoras ou em casos de escassez de um determinado insumo sem alteração básica no produto. É tipicamente o caso de substituição de uma qualidade de matéria-prima por outra substituta.

### **2.3.7 Desvio Padrão**

Segundo Iudicibus (1990, p. 205-231), afirma que para a identificação correta do que deve ser considerado relevante, padrão de variações deverão ser construídos, de forma a parametrizar os limites máximos e mínimos permitidos para as variações. Destaca a utilização de métodos quantitativos, como os quadros de controles estatístico, no auxílio da fixação do custo-padrão com utilização de recurso computacional.

É sabido que as empresas não trabalham em condições ideais e de perfeição, mas podendo exercer um controle sobre esses fatores, ou seja, o padrão deve ser buscado levando-se em consideração as condições normais de eficiência em relação ao uso dos materiais, mão-de-obra e outros recursos, bem como perda, ineficiência na utilização das máquinas e equipamentos e a não utilização da capacidade de produção.

De forma como foram apresentadas as variações de preços e quantidades de forma muito rígida, apenas como parâmetro de comparação absoluto e não num espaço de tolerância, acarreta dificuldades de controles, podendo afetar a relação custo/benefício do sistema de controle do padrão, estando sempre avaliando tais variações sem considerar os desvios-padrão.

De acordo Tung (1994, p. 166), espaço de tolerância é aquele em que o administrador admite como aceitáveis os desvios que ficam dentro desse espaço e que normalmente, as fronteiras (limites máximos e mínimos) são estabelecidos com três desvios-padrão.

### **3- METODOLOGIA**

#### **3.1 Método de pesquisa**

Foi adotado o tipo de pesquisa exploratório que segundo Gil (1996, p. 48-49), tem como objetivo principal maior familiaridade com o problema estudado, com vista a torná-lo mais claro. Foi também usada a estratégia de pesquisa qualitativa registrando os fatos e fenômenos, estudando-os mais profundamente com o objetivo de responder a hipótese de pesquisa.

Usando o método de pesquisa de estudo de caso, que de acordo com Gil (1996, p.50), é caracterizado por explorar profundamente um ou poucos objetivos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, expressando contudo, a questão principal que é o problema. Foi delimitado nas seguintes fases:

- ✓ Coleta de dados;
- ✓ Análise e interpretação dos dados.

Através da cooperação da empresa Jalles Machado S/A, estudamos a área de orçamento e custo padrão, com o objetivo de averiguar sua forma de trabalho e correlacionar com a teoria indicada, verificando a eficiência e eficácia alcançada.

#### **3.2 Coleta de dados**

Foram usadas entrevistas, adotando os seguintes critérios para a preparação e sua realização:

- ✓ Planejamos as entrevistas, delineando cuidadosamente os objetivos a serem alcançados;
- ✓ Obtivemos, sempre que possível algum conhecimento prévio acerca do entrevistado;
- ✓ Agendamos com antecedência o local e o horário para a entrevista;
- ✓ Criamos condições, isto é, uma situação discreta para a entrevista, porque é, mais fácil obter informações espontâneas e confidenciais de uma pessoa isolada do que uma em grupo;
- ✓ Escolhemos os entrevistados de acordo com os níveis e sua familiaridade ou autoridade em relação ao assunto escolhido, sendo:

- Três diretores;

Otávio Lage de Siqueira (diretor presidente)

Valthercides Pimenta (diretor financeiro)

Segundo Braoios Martinez (diretor administrativo/comercial)

- Cinco gerentes

Rogério Augusto Bremm Soares (gerente agrícola)

Luiz Carlos Braga (gerente de recursos humanos)

Amilton Moreira de Andrade (Gerente de logística)

Nelson Gomes da Silva Neto (Gerente financeiro/contábil)

Ricardo Stekenberg (gerente industrial)

- Nove supervisores

Carlos Donizeti A. Oliveira (supervisor Produção álcool/energia)

Ezio Antonio (supervisor da produção açúcar)

Eduardo Oliveira Pimenta (supervisor de manutenção industrial)

Gilson H. Sell (supervisor manutenção industrial)

Gabriele Santa Clara C. Zanatta (supervisor de controle de qualidade)

Ronaldo Gonçalves Peixoto (supervisor)

Humberto Rafael Cardoso (supervisor)

Jurandir de Oliveira Junior (supervisor de mecanização)

Thiago Germano Piveta (supervisor de pesquisa e desenvolvimento)

- Totalizando dezessete entrevistas

Houve um questionário com oito perguntas abertas relacionadas ao assunto proposto, Gil (1996, p.58-60) afirma que “não há um modelo ideal de questionário em relação ao conteúdo ou número de perguntas”. Cada projeto exige criatividade e formas adequadas na formulação das perguntas cujas respostas atendam a todos os objetivos propostos. Na elaboração do questionário não podemos nos esquecer dos seguintes pontos: listar todos os aspectos importantes e verificar se as perguntas formuladas estão voltadas aos objetivos do projeto; visar à linguagem do entrevistado; simular as possíveis respostas para cada pergunta verificando se não há ambigüidade ou falta de alternativas “e sim obter as informações consideradas importantes para o alcance dos objetivos neste proposto”:

O questionário foi elaborado com perguntas visando buscar respostas a problemática da pesquisa, e foi dividido em partes visando os seguintes objetivos:

A primeira é uma pergunta de Rapport, cujo seu principal objetivo é de criar um melhor relacionamento entre o entrevistador e entrevistado, deixando-o à vontade

para expor um pouco de sua vida pessoal e profissional abrindo um canal de comunicação mais cordial, que será muito importante no decorrer da entrevista.

Da segunda a terceira pergunta, focam o planejamento empresarial procurando averiguar se a empresa adota a sistemática de planejamento estratégico e em que níveis ele acontece, e de que forma ele é elaborado. Verificam também se todos os setores adotam a sistemática de planejamento, procurando certificar de que os planejamentos dos setores estão relacionados às diretrizes estratégicas da empresa.

Da quarta a sexta pergunta tem o intuito de verificar se a empresa elabora todos os tipos de orçamentos importantes para a tomada de decisão e se o período utilizado está dentro do sugerido pelos teóricos. Verifica também se a ferramenta de gestão utilizada é adequada, analisando se a empresa disponibiliza a seus gestores o histórico de gasto realizado, como isto acontece e em que período. Que de acordo com Tung (1994, p. 33), é importante na elaboração de um orçamento. Procura certificar-se também de que a empresa acompanha adequadamente o seu orçamento, se exige justificativa e como é abordado o seu gestor, no intuito de ser o mais eficaz possível.

A sétima pergunta procura verificar se a empresa Jalles Machado S/A utiliza realmente os dados de orçamento e se elaboram ações que venham contribuir para a eficiência e eficácia da empresa. Procura também checar o uso do padrão através do sistema orçamentário, verificando-se sua real utilização neste processo.

A oitava questão tem o intuito em que o entrevistado expresse no sentido geral através de pontuação a medição da eficiência e eficácia na empresa Jalles Machado S/A, justificando a razão de sua classificação.

As entrevistas tiveram uma duração em média de uma hora, as maiores dificuldades foram a falta à disponibilidade de tempo dos entrevistados, porque tivemos de reagendar várias datas e horários, também o conhecimento técnico a respeito do assunto fez com que perdêssemos muito tempo explicando a real intenção das perguntas formuladas. O questionário foi preenchido pelos próprios entrevistados no qual o entrevistador somente explicava com maior clareza o sentido da pergunta quando surgia dúvidas. Não foi possível entrevistar o diretor presidente Otávio Lage de Siqueira, o gerente industrial Ricardo Stekenberg e o supervisor da

produção de açúcar Ezio Antonio que estavam em viagem na data agendada para entrevista, não sendo possível reagendá-la.

### 3.3 Tabulações dos dados

Após a coleta dos dados, foram feitas as tabulações dos mesmos. Padronizando as respostas da pesquisa por grupo e em ordem de pergunta, colocando-as de maneira organizada por ordem de respostas, conseguindo portanto, que sua leitura e análise sejam facilitadas.

Adotamos também a sistemática de codificação dos entrevistados na intenção de resguardar um pouco a sua privacidade adotando as seguintes codificações:

	<b>Código</b>
<b>Grupos de diretor</b>	
Valthercides Pimenta	D01
Segundo Braoios Martinez	D02
<b>Grupos de gerentes</b>	
Rogério Augusto Bremm Soares	G01
Luiz Carlos Braga	G02
Amilton Moreira de Andrade	G03
Nelson Gomes da Silva Neto	G04
<b>Grupos de supervisores</b>	
Carlos Donizeti A. Oliveira	S01
Eduardo Oliveira Pimenta	S02
Gilson H. Sell	S03
Gabriele Santa Clara C. Zanatta	S04
Ronaldo Gonçalves Peixoto	S05
Humberto Rafael Cardoso	S06
Jurandir de Oliveira Junior	S07
Thiago Germano Piveta	S08

## **4- DESCRIÇÃO DO CASO**

### **4.1 A empresa Jalles Machado S/A**

A Jalles Machado S/A, empresa sulcroalcooleira fundada 1980, no vale de São Patrício, norte do estado de Goiás cediada às margens da GO-O80 Km 71,5, município de Goianésia. A empresa esmaga anualmente 1.800,000 ton. de cana, produzindo 2,800,000 sacas de açúcar convencional, 200,000 sacas de açúcar orgânico, 60,000,000 litros de álcool carburante, 260,000 caixas de domissanitários, 90,000 MWts de energia elétrica e plantio de 100,000 árvores de seringueira que contribuem para um faturamento anual de R\$ 110,000,000,00. Produzidos através da mais avançada tecnologia de produção, obedecendo a padrões internacionais ISO - 9001/2000, adota a mais moderna técnica de gestão empresarial, sistema de informática integrado custo ABC e sistema de orçamento on-line; valorização do ser humano através do PPR (plano de participação nos resultados), quanto vale uma boa Idéia, programa Bom Dia Reunião do Vai Quem Quer. Especial atenção ao bem estar de seus funcionários com dois clubes de lazer, assistência médica, farmacêutica e odontológica, escola para filhos de funcionários da primeira a quarta série. Respeito ao meio ambiente ISO - 14001/1996, CIMA (comissão interna do meio ambiente), reflorestamento das matas ciliares, campanha seletiva de lixo, reserva legal extra propriedade de 17,500 hectares.

### **4.2 Processo de Planejamento da Empresa**

A empresa adota planejamento estratégico em suas atividades, o faz através de uma visão de dez anos, com revisão anual através de uma reunião com diretores e gerentes para verificar os pontos fortes e fracos as oportunidades e ameaças, adotando plano de ações na intenção de cumprir o planejado ou na busca da melhoria contínua.

O entrevistado D02, expressa a maneira que é adotado o planejamento estratégico da empresa definindo da seguinte forma:

*Através de reunião anual com a gerência e diretoria analisando os pontos fortes e fracos, as oportunidades e ameaça, traçando ações para o desenvolvimento e melhoria durante um período de dez anos.*

Foi observado também o uso do planejamento por área, onde cada supervisor de posse do planejamento estratégico da empresa elabora o plano para próxima safra e também a necessidade de investimento para o próximo ano de acordo com as diretrizes estabelecidas pela sua gerência.

De acordo com o entrevistado S07, a empresa adota a sistemática de orçamento por setor e as define como:

*Elaboro planejamento e orçamento do meu setor. Sou informado através de reunião com a gerência agrícola que nos repassa formalmente as diretrizes para planejar e orçar diversas atividades que se desdobram para cumprir as metas definidas no planejamento estratégico.*

### **4.3 Processo Orçamentário da Empresa**

O orçamento empresarial adotado pela empresa Jalles Machado segue três linhas básicas, orçamento de investimento, orçamento de despesas e custo (administrativas, financeiras, tributárias e custo de produção) e orçamento de receita (financeiras, produtos vendidos e recuperação de despesas). Elaboro o orçamento para o período de doze meses iniciando no mês de maio do ano corrente com término no mês de abril do ano seguinte. Usa um sistema informatizado denominado "orçamento on-line" no qual é preenchido o orçamento mês a mês por cento de custo e por despesas ou investimento. O sistema permite por um período de quinze dias no mês de março que antecede o início do orçamento que os gerentes e supervisores façam as adições de seus devidos valores.

Conforme o entrevistado G04, a empresa adota as seguintes sistemáticas orçamentárias:

*Orçamento de despesas gerais, administrativa, receitas e investimentos, que é elaborado por um período de um ano, entre os meses de maio e abril. Nosso sistema de orçamento é todo informatizado e disponibilizado em rede (on-line) onde o usuário através de planilha eletrônica alimenta o sistema.*

O período histórico disponibilizado através do sistema on-line e de um a dois anos sendo recomendado que os gestores de orçamento utilize o último ano realizado como referência para o orçamento atual.

O entrevistado G02, expressa com clareza afirmando:

*Recebo uma planilha onde está registrado o orçado e realizado do período anterior para servir de guia para orientação do novo planejamento.*



O acompanhamento orçamentário é feito automaticamente pelo mesmo sistema, adotando a sistemática de orçamento fechado, ou seja, quando um setor requisitar ao almoxarifado ou solicitar a compra de alguns bens ou serviços, estes valores serão checados automaticamente o seu conta corrente por cento de custo e despesas. Caso o valor solicitado for superior ao orçado, automaticamente o sistema exige do usuário as seguintes ações: adição de verbas, remanejamento de verbas entre contas, antecipações de verbas ou remanejamento de verbas não usadas no mês anterior, todas essas ações têm que ser autorizadas pelo gerente e diretor responsável pelo setor mencionado.

De acordo com o entrevistado S04, o acompanhamento do orçamento se dá da seguinte forma:

*Diariamente, através de tabelas disponíveis em sistema "on-line". É possível verificar os valores gastos e orçados, assim como realizar remanejamentos de verbas, entre contas. Para algumas contas, consideradas críticas, não é permitido que o gestor do centro de custo faça o remanejamento sem permissão da gerência e diretoria. Assim, como para antecipação ou adição de verbas não previstas em orçamento. Nestes casos, faz-se necessário o preenchimento de um formulário, com justificativa, o mesmo deve ser encaminhado à gerência e posteriormente à diretoria, para análise crítica. Após a aprovação, o formulário é encaminhado, ao setor de controladoria, que realiza a operação (remanejamento, adição, antecipação ou resgate de verba não utilizada).*

#### **4.4 Processo de custo-padrão da Empresa**

Todos os responsáveis do orçamento recebem via da controladoria as suas variações orçamentárias, enviadas através de relatórios para os supervisores com todas as suas áreas de atuação. Aos gerentes são enviados os relatórios de todos os seus processos por supervisores. Os diretores recebem os relatórios de todas as gerências e seus processos. Desta forma, mensalmente a empresa questiona as variações muito abaixo ou muito acima de acordo com os padrões estabelecidos. Considerando nestas variações valores superiores a mil reais e percentagens acima de cinco por cento para baixo ou para cima. Os gestores verificam o motivo de tais variações e procuram enquadrar no próximo mês seus setores de acordo com o padrão estabelecido.

O entrevistado G01, expressa esta preocupação da seguinte maneira:

*Cobrando dos responsáveis das áreas os motivos das possíveis alterações do orçamento, revisando e tomando medidas para ajustá-los.*

## 5- ANÁLISE DE DADOS

Adotando a técnica de análise explicativa, verificando as relações, as tendências e as probabilidades. Depois de ter feito todas essas análises foram agrupadas todas as idéias, dados e informações das quais foram trabalhadas as buscas de inovações para a realização dessa monografia. Após a tabulação dos dados, analisei profundamente os mesmos, relacionado-os com os objetivos propostos, conforme a demonstração abaixo:

### 5.1 Processo de Planejamento da Empresa

Para melhor expressar a análise dos dados do processo de planejamento na empresa Jalles Machado S/A, dividimos esta questão em vários tópicos básicos, que foram acompanhados no decorrer da entrevista conforme demonstraremos abaixo:

**Adotação da sistemática de planejamento estratégico e os níveis que ele acontece:** Cem por cento dos diretores e gerentes entrevistados, responderam que a empresa adota o planejamento estratégico, os mesmos responderam que participam de sua elaboração e cem por cento dos supervisores afirmaram não participar da elaboração do mesmo, portanto ele acontece na alta administração da empresa, podemos afirmar que a empresa adota esta sistemática corretamente porque de acordo com Cunha, citado por Lunkes (2003, p.16), o planejamento estratégico é muito importante na eficácia orçamentária e o define como:

Um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do ambiente. Esta análise tem o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitam um aumento da competitividade empresarial.

**Forma de elaboração do planejamento estratégico:** Cem por cento dos diretores e gerentes afirmaram que o planejamento estratégico se dá através de reuniões anuais verificando o plano anual e desmembrando para um período de dez anos, sendo um período de longo prazo o entrevistado D02, o define como:

*Através de reunião anual com a gerência e diretoria analisando os pontos fortes e fracos, as oportunidades e ameaça, traçando ações para o desenvolvimento e melhoria durante um período de dez anos.*

Conforme Lunkes (2003, p. 16), o planejamento estratégico está definido em um período assim determinado:

Para um período longo de tempo, freqüentemente de cinco ou mais anos. Ele normalmente traz poucas informações quantitativas; portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. O planejamento estratégico (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido. Resumindo, o planejamento estratégico faz gestores indicar a direção, o curso que a empresa tomará nos próximos anos.

**Elaboração do planejamento setorial:** Oitenta e sete por cento dos supervisores afirmaram que planejam seu setor antes de elaborar o orçamento anual, cem por cento dos diretores e gerentes afirmaram que participam do planejamento indiretamente, alimentando os supervisores com os dados necessários para um bom planejamento setorial. De acordo com o entrevistado G01, esta participação acontece da seguinte forma:

*Os planejamentos macro do setor agrícola são elaborados por mim. Os funcionários que trabalham comigo utilizam estes dados para elaboração do planejamento das diferentes áreas do setor agrícola e realizam o orçamento a partir destes planejamentos.*

Conforme Sanvicente e Santos (1983, p. 16), o planejamento é inicialmente a primeira atividade orçamentária e o define como:

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.

**Relacionamento do planejamento setorial com o planejamento estratégico da empresa:** setenta e cinco por cento dos entrevistados afirmaram que recebem informações do planejamento de curto prazo e também de longo prazo através de seu gerente ou pela área de controladoria. O entrevistado S07, assim o determina:

*Sou informado através de reunião com a gerência agrícola que nos repassa formalmente as diretrizes para planejar e orçar diversas atividades que se desdobram para cumprir as metas definidas no planejamento estratégico.*

Conforme Lunkes (2003, p. 30), a ligação do planejamento das áreas com estratégico pode ser definido como:

O aspecto informacional é fundamental nos sistemas de controle estratégico; os gerentes usam as alavancas para transmitir uma informação do processo da empresa. São também discutidas as rotinas formais, baseadas na informação e os gestores usam procedimentos para manter ou alterar padrões em atividades da empresa.

## 5.2 Processo Orçamentário da Empresa

**Os tipos de orçamentos e os períodos adotados pela empresa:** noventa por cento dos entrevistados afirmaram elaborar o orçamento de custos e despesas, outros setenta por cento afirmaram preencher o recurso orçamento de investimento e trinta por cento disseram que elaboram o orçamento de receitas. Já na questão período, cem por cento dos entrevistados afirmaram que adotam o períodos de doze meses para sua elaboração, iniciando em maio do corrente ano com término para abril do ano seguinte, abrangendo assim, um período de safra e anti-safra.

Conforme Lunkes (2003, p. 44), as linhas orçamentárias podem ser definidas como:

O orçamento operacional aparece no primeiro plano do orçamento global e é formado pelas seguintes peças: orçamento de vendas, orçamento do estoque final, orçamento de fabricação, orçamento de custos dos materiais, orçamento de mão-de-obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento das despesas departamentais. Em segundo plano, aparece o orçamento financeiro, que é composto pelo orçamento de capital, orçamento de caixa, balanço patrimonial e demonstração do exercício projetado. As decisões operacionais visam à aquisição e uso de recursos escassos, enquanto as decisões financeiras concentram-se em obter os meios para adquiri-los.

De acordo com Tung (1994, p. 80), os períodos orçamentários são de doze meses obedecendo ao calendário janeiro a dezembro, no entanto, nada proíbe que algumas empresas principalmente aquelas que atuam em atividades agrícolas utilize um período que demonstre a sua atividade devendo por tanto totalizar doze meses. Se tratando de negócios sensíveis, as empresas adotam uma sistemática de doze meses com uma revisão trimestral, objetivando maior flexibilidade de julgamento e reajuste à nova situação de mercado, as projeções deverão ser mensais.

**Recursos disponibilizados:** cem por cento dos entrevistados afirmaram que utilizam um sistema informatizado para elaborar seu orçamento, este sistema

disponibiliza uma planilha no qual demonstra mês a mês por despesas e por cento de custo as linhas que deverão ser preenchidas.

Conforme Tung (1994, p. 328), o uso de software como ferramenta de gestão orçamentária é essencial, este programa permite ao computador executar com uma grande precisão inúmeras funções, a maioria das empresas utiliza software próprio para esta tarefa. As atuais planilhas eletrônicas são na verdade uma versão das manuais outras horas utilizadas pela controladoria para que os gestores orçassem seus setores.

**Apresentação dos históricos de gastos, seu formato e em qual período:** noventa e três por cento dos entrevistados declararam receber os históricos de gastos de seu setor, o sistema de gestão orçamentária da Jales disponibiliza uma planilha em que no momento em que se vai orçar por cento de custo e por despesas os usuários visualizam uma coluna ao lado onde contém os dados do mês do orçamento anterior, estes dados históricos podem ser visualizados no ano anterior ou até mais, conforme a necessidade do usuário.

De acordo com Tung (1994, p.79), nenhum sistema orçamentário é possível sem um bom sistema de contabilidade geral e custo. Os dados gerais são usados como balizamento para usar orçamentos futuros. A contabilidade dos dados reais e o orçamento ambos devem obedecer ao mesmo plano com o objetivo de obter os históricos realizados e também comparar o orçado com o realizado para medir o desempenho.

**O acompanhamento orçamentário, suas justificativas e sua abordagem:** cem por cento dos entrevistados responderam que a empresa acompanha o orçamento de seu setor e também que exige justificativa quando os valores ultrapassam o orçado e que esta abordagem é feita através do sistema on-line, ou seja, o sistema orçamentário adotado pela empresa é um sistema fechado no qual quando uma verba é solicitada para compra ou retirado do almoxarifado, o sistema checa automaticamente e caso o valor ultrapasse o orçado, exige uma adição, remanejamento de verba não usada ou antecipação de verbas.

Conforme Sanvicente e Santos (1983, p. 211), o controle orçamentário se baseia no seu acompanhamento e suas análises e variações conforme expressado abaixo:

O ideal é possuir um sistema através do qual são geradas e fornecidas informações regulares, que consistam em uma comparação entre valores e níveis planejados e realmente atingidos. Essa comparação apontará diferenças entre dois tipos de cifras; a essas diferenças dá-se o nome de variações. Por sua vez, as variações existentes precisam ser avaliados para que:

a) se possa dizer se uma dada variação é importante;

b) em caso afirmativo, identificar suas causas;

c) caso as causas sejam controláveis em dado setor da empresa, se tomem as providencias cabíveis para que a variação, se desfavorável, não se repita novamente, ou, se favorável, propicie o reaproveitamento futuro da eficiência nela refletida (ou então leve a um ajuste de padrões eventualmente "frouxos" demais).

### **Classificação do orçamento na Jalles Machado S/A:**

<b>Código de entrevistados</b>	<b>Pontuação</b>	<b>Soma da pontuação</b>
D01	8	008
D02	7	015
G01	7	022
G02	7	029
G03	8	037
G04	7	044
S01	7	051
S02	8	059
S03	7	066
S04	9	075
S05	6	081
S06	8	089
S07	8	097
S08	7	104

Dividimos a soma da pontuação pelo número de entrevistados e obtivemos a média 7.4 para o orçamento da empresa Jalles Machado S/A.

#### **Justificativas positivas:**

- É um ótimo sistema eletrônico e uma ferramenta indispensável;
- Por ser totalmente eletrônico é bastante ágil e prático e sua integração com todos os demais departamentos tornam o processo bastante automático.

#### **Justificativas negativas:**

- Falta de análise da capacidade de retorno do investimento;
- Falta automatizar o sistema de fluxo de caixa;

- O sistema deixa a desejar na questão e flexibilidade por ser um orçamento fechado demandando muito tempo dos gestores em busca de justificativas;
- Falta a elaboração do balanço projetado;
- Precisa ter maior flexibilidade pelo gestor para remanejamento de verbas entre contas e entre os centros de custo, desde que, seja da área de um mesmo responsável. Porque o orçamento já foi aprovado por vários níveis e hierárquicos, caso o contrário o orçamento corre o risco de se tornar uma ferramenta que indiretamente aumenta os custos operacionais.

### **5.3 Processo de custo-padrão da Empresa**

**Utilização do custo-padrão:** oitenta e seis por cento dos entrevistados utiliza o custo-padrão orçado de seu setor para ajustar os custos unitários e seus setores, após o orçamento, a empresa disponibiliza relatórios que indicam com antecedência o custo dos produtos e o custo operacional de cada centímetro de custo e também após o orçamento inicial o acompanhamento é mensal, comparado o padrão orçado com o realizado e exigindo justificativas. Conforme expressa o entrevistado G02:

*Comparando o custo realizado com o orçado, reúne-se com o grupo envolvido a fim de buscar as causas do desvio positivo ou negativo.*

De acordo com Sanvicente e Santos (1983, p. 208), o custo-padrão é uma etapa importantíssima do orçamento e controle. Os padrões de custo são em sua maioria de origem técnica que refletem níveis ou valores representados como ideais, representa o nível de eficiência e eficácia na utilização dos recursos. Podem ser usados para determinar o padrão do custo fixo, do custo variável, das despesas administrativas, das despesas comerciais por cento de custo e por despesas. O padrão pode ser também utilizado para determinar o padrão do custo dos produtos e valores unitários das atividades quando é adotado pela empresa o custo por atividades.

Conforme Welsch (1990, p. 350), o custo padrão no planejamento e controle de resultados pode ser definido da seguinte maneira:

*Sistemas" de custos-padrão têm-se desenvolvido a ponto de haver acordo generalizado quanto aos conceitos básicos e a sua aplicação. Os custos-padrão podem ser utilizados em uma grande variedade de indústrias; contudo, geralmente são aplicados em situações industriais.*

Fundamentalmente, em um sistema de contabilidade de custos-padrão, os custos registrados são predeterminados ou estabelecidos em termos de objetivos; as diferenças entre eles e os valores realmente incorridos são registradas em contas separadas de variação. Estes últimos valores são encarados como "perdas devidas a ineficiência". Portanto, um sistema de custos-padrão compreende, no momento do registro das transações, um processo de comparação (valor real comparado a objetivos ou metas) semelhante ao utilizado no controle orçamentário.

De acordo com Tung (1994, p. 171), o custo-padrão é o julgamento entre a meta de desempenho e o custo real no final do mês, é também usado na comparação do curso orçado em relação ao padrão desejado. As variações são destacadas como índice de desempenho e também para determinar se são positivas ou negativas.



## 6- CONCLUSÃO

Para mostrar que a gestão orçamentária é um benefício muito importante para a empresa, utilizei algumas reportagens, idéias de pessoas capacitadas; artigos, tentando mostrar sua importância que é bem ampla, para os administradores que não têm este conhecimento. E assim tudo foi bem realizado e elaborado, através da ajuda do professor orientador e de demais pessoas que colaboraram para esta pesquisa.

Podemos concluir que o resultado desta pesquisa foi satisfatório, porque demonstra que a empresa pesquisada alcançou um índice de 7,4 de eficiência de acordo com os entrevistados.

Na questão planejamento, podemos observar que a empresa adota a sistemática de planejamento estratégico através de seus gerentes e diretores, planejamento tático através de seus gerentes e o planejamento operacional através de seus supervisores, isto é, bastante relevante porque conforme demonstrado pelos autores a eficiência e eficácia de um orçamento está intimamente relacionado a questão de planejamento, se não houver esta fase dificilmente se consegue elaborar um orçamento.

Quanto ao sistema orçamentário concluímos que é totalmente informatizado e que sua gestão é automática on-line (em tempo real), isto demonstra uma real eficiência operacional e condiciona seus gestores a serem o mais eficaz possível. Também podemos observar que a empresa disponibiliza automaticamente através do sistema o histórico de gasto por gerência, processo, cento de custos e despesas e que seu acompanhamento se dá também on-line, isto possibilita ao usuário uma visão de sua conta corrente a tempo e a hora. A empresa também se utiliza do sistema para exigir justificativas, estas, no entanto, tem que ser participadas com o gerente e diretor na intenção de verificar uma maneira de ser eficaz naquele item que hora se mostra fora de padrão.

A empresa procura utilizar as ferramentas administrativas de última geração, uma delas que podemos observar é o sistema orçamentário integrado ao sistema de custo-padrão, isto possibilita a empresa ser mais eficaz em sua gestão orçamentária e custo, porque através dele a empresa acompanha mensalmente os custos de suas atividades e produtos, analisando os em relação ao padrão orçado. Apuram-se também as variações tanto positivas como negativas e exigem-se justificativas ou elogia os gestores de acordo com sua eficiência operacional. Este

método é bastante eficaz porque analisa os custos ponderados de acordo com sua produção, demonstrando assim, a questão de eficiência operacional que pode ser destorcida quando se utilizada um sistema orçamentário simples.

No entanto, não podemos deixar de registrar que a empresa ainda precisa melhorar sua eficácia orçamentária, porque de acordo com os entrevistados existe uma margem de trinta e seis por cento a ser alcançada, isto fica claro quando observamos que a empresa não adota uma análise da capacidade de retorno de seus investimentos, o seu fluxo de caixa não é automático, deve-se também preocupar com a flexibilidade do sistema porque a questão de ser totalmente fechado está causando morosidade nas tomadas de decisões, por último, observamos que a empresa não está adotando a sistemática de balanço projetado, ferramenta de vital importância porque seria o fechamento de todas as informações orçadas e possibilitaria a alta administração, um norte e suas atividades com antecedência, ajudando a empresa a ser mais eficaz na busca dos melhores resultados econômicos e financeiros.

A primeira etapa desse projeto foi através de uma visita técnica ao departamento financeiro da Jalles Machado S/A, seguido de 90 horas dentro da mesma, a título de estágio diagnosticado no mês de novembro do ano 2004. As demais atividades foram realizadas no 1º semestre do ano de 2005, sendo mais 162 horas de estágio na empresa. E no decorrer deste período, houve o desenvolvimento de várias outras atividades que contribuíram para a finalização deste.

## 7. Referências Bibliográficas

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 700 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992. 255 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial**. São Paulo. Atlas. 3 ed. 1980. 298 p.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas. 2003. 161 p.

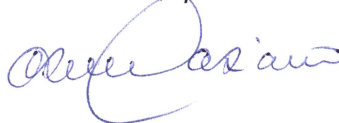
PODOLSKI, W.J.. Controle orçamentário – Metodologia e técnica. **Revista de Administração de Empresa/ FGV**, São Paulo. n. 10, p. 20-21, 1999.

SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983, 219 p.

TUNG, N. H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4. ed. São Paulo: Universidade-Empresarial, 1994, 403 p.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1990. 156 p.

Revisado por



# **Anexos**

**FACER: Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba.**

**ENTREVISTADO:** \_\_\_\_\_

**CARGO:** \_\_\_\_\_

**GRUPO:** \_\_\_\_\_

**Pesquisa sobre a eficácia da  
Gestão orçamentária na  
Jalles Machado s/a**

**1- Fale um pouco de sua vida pessoal e profissional.**

---

---

---

---

---

---

**2- O senhor(a) participa do planejamento estratégico da empresa? Como se dá sua participação?**

---

---

---

---

---

---

**3- Você elabora o planejamento e orçamento de seu setor? De que maneira e informado sobre o planejamento estratégico da empresa e suas diretrizes?**

---

---

---

---

---

---

4- Quais os tipos de orçamento que o Senhor(a) elabora e em que período? Que recurso e disponibilizado?

---

---

---

---

---

---

5- O senhor(a) recebe o histórico de gasto de seu setor antes de elaborar o orçamento? De que forma e em qual o período?

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

6- Como se da o acompanhamento orçamentário de seu setor? A empresa exige justificativa? Quando? E de que forma você e abordado?

---

---

---

---

---

---

7- O senhor(a) usa os dados orçados para ajustar o custo padrão de seu setor? De que forma você faz estes ajustes?

---

---

---

---

---

---

8- Classifique o orçamento da Jalles Machado de 0 à 10 e justifique a sua resposta.

---

---

---

---

---

---